MASTER
NEGATIVE
NO. 95-82472-7

COPYRIGHT STATEMENT

The copyright law of the United States (Title 17, United States Code) governs the making of photocopies or other reproductions of copyrighted materials including foreign works under certain conditions. In addition, the United States extends protection to foreign works by means of various international conventions, bilateral agreements, and proclamations.

Under certain conditions specified in the law, libraries and archives are authorized to furnish a photocopy or other reproduction. One of these specified conditions is that the photocopy or reproduction is not to be "used for any purpose other than private study, scholarship, or research." If a user makes a request for, or later uses, a photocopy or reproduction for purposes in excess of "fair use," that user may be liable for copyright infringement.

The Columbia University Libraries reserve the right to refuse to accept a copying order if, in its judgement, fulfillment of the order would involve violation of the copyright law.

Author:
Zanghieri, Angelo

Title:
La scienza e l'arte dei conti

Place:
Roma

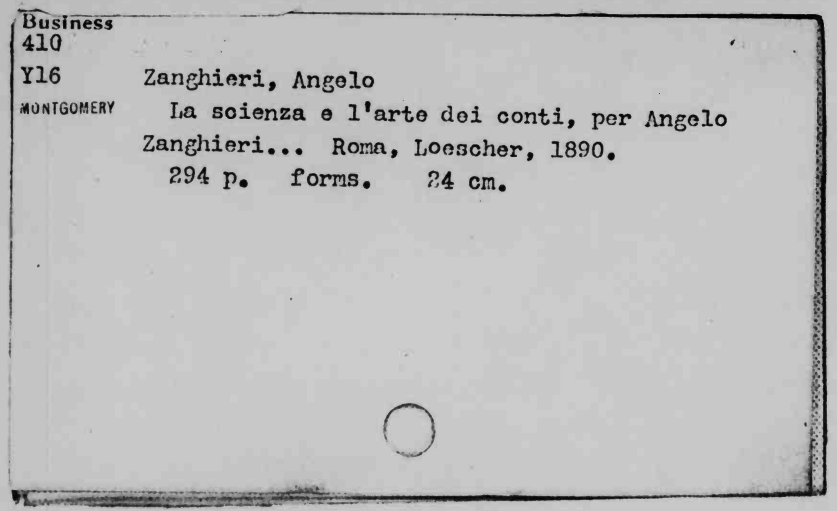
Date:
1890

95-82472-7
MASTER NEGATIVE #

COLUMBIA UNIVERSITY LIBRARIES
PRESERVATION DIVISION

BIBLIOGRAPHIC MICROFORM TARGET

ORIGINAL MATERIAL AS FILMED - EXISTING BIBLIOGRAPHIC RECORD



RESTRICTIONS ON USE:

TECHNICAL MICROFORM DATA

FILM SIZE: 35mm REDUCTION RATIO: 12X IMAGE PLACEMENT: IA (IIA) IB IIB

DATE FILMED: 4-18-95 INITIALS: PB

TRACKING # : MSH 06142

FILMED BY PRESERVATION RESOURCES, BETHLEHEM, PA.

2.0 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

1.5 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

PM-MGP 13″x18″
METRIC GENERAL PURPOSE TARGET
PHOTOGRAPHIC

200 mm

150 mm

100 mm

1.0

1.1

1.25

1.4

1.6

1.8

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

1.0 mm

1.5 mm

2.0 mm

2.5 mm

A5

A4

A3

PRECISION℠ RESOLUTION TARGETS

Century

A&P

1303 Geneva Avenue
St. Paul, MN 55119

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz
1234567890

4.5 mm

ABCDEFGHIJKLMNOPQRSTUVWXYZ
abcdefghijklmnopqrstuvwxyz1234567890

3.5 mm

D410 Y16
Columbia University
in the City of New York
LIBRARY

School of Business
The Montgomery Library
of
Accountancy

LA SCIENZA E L'ARTE DEI CONTI

SONO PARTI IMPORTANTISSIME DELLA RAGIONERIA

LA SCIENZA

E

L'ARTE DEI CONTI

PER

ANGELO ZANGHIERI

RAGIONIERE

e professore nella regia Scuola tecnica di Velletri

ROMA
ERMANNO LOESCHER & C.°
Via del Corso, 307

1890.

Mont.
24. 4 8695

PROPRIETÀ LETTERARIA

D410
Y16

Roma — Tipografia Elzeviriana — 1890.

All'Onorevole

Sig. Cav. MAGGIORINO FERRARIS

DEPUTATO AL PARLAMENTO NAZIONALE

Onorevole Signor Deputato,

Allorchè pensando e ripensando al protettore dell'opera La scienza e l'arte dei conti, *si affacciò alla mia mente il nome della S. V. Onor.ma, provai un sentimento di benessere così piacevole che difficilmente potrei descrivere.*

A Lei, cultore delle discipline economiche e finanziarie; a Lei, valente nelle quistioni di Banca, non poteva esser meglio affidata la sorte di questo mio modesto lavoro, che tratta appunto della compagna e in un fedele ancella di quelle scienze sociali a cui Ella si è dedicata con crescente passione.

A che giova trasformarsi in cartapecora sui libri, se manca il tutore del prodotto delle vostre veglie prolungate? Giova a fare un infelice di più.

Io spero, anzi credo di proposito, che il nome della S. V. Onor.ma salverà l'opera mia da qualunque naufragio, e così se arriverà in porto senza alcuna falla, Ella avrà più di me contribuito a rialzare una disciplina che è stata sempre negletta.

Voglia pertanto accettare i più vivi ringraziamenti da chi le sarà obbligatissimo per tutta la vita.

Roma, 6 settembre 1890.

Della S. V. Onor.
Devotissimo
A. ZANGHIERI.

INDICE METODICO

DEDICA . . . . . *Pag.* 5
PREFAZIONE . . . . . » 13
AUTORI CITATI. . . . . » 19

CAPITOLO PRIMO.

IDEA DELL'AZIENDA E DELLA SUA CONTABILITÀ.

Art. 1. — Patrimonio e amministrazione . . . . . *Pag.* 21
Art. 2. — I fattori dell'azienda . . . . . » 23
Art. 3. — Aziende varie . . . . . » 24
Art. 4. — Contabilità delle aziende. . . . . » 25
Art. 5. — La contabilità scritta è importante . . . . . » 27

CAPITOLO SECONDO.

CONSIDERAZIONI GENERALI INTORNO ALL'ARTE E ALLA SCIENZA DEI CONTI.

Art. 1. — L'arte crea la scienza. . . . . *Pag.* 29
Art. 2. — La scienza modifica e perfeziona l'arte . . . . . » 30
Art. 3. — Abbiamo una scienza dei conti? . . . . . » 31
Art. 4. — La scienza è il vero e l'arte è la personificazione della scienza. . . . . » 33
Art. 5. — Attribuzioni della scienza . . . . . » 35
Art. 6. — Attribuzioni dell'arte . . . . . » 36

CAPITOLO TERZO.

SCUOLE COMPUTISTICHE.

Art. 1. — La scuola italiana prima del 1867 . . . . . *Pag.* 37
Art. 2. — La scuola francese prima del 1867. . . . . » 41
Art. 3. — Il Marchi . . . . . » 46
Art. 4. — Il Cerboni. . . . . » 48
Art. 5. — I ragionieri materialisti . . . . . » 53

CAPITOLO QUARTO.

FUNZIONI GENERALI DELL'AZIENDA.

Art. 1. — Quali siano le funzioni generali dell'azienda. . . . *Pag.* 57
Art. 2. — A chi spetti l'esercizio delle funzioni dell'azienda . » 59
Art. 3. — L'amministrare è una funzione del proprietario. . . » 60
Art. 4. — Custodire è una funzione del proprietario . . . . . » 62
Art. 5. — Considerazioni complementari . . . . . » 64

CAPITOLO QUINTO.

LE FUNZIONI GENERALI DELL'AZIENDA IN RAPPORTO COLLA SCIENZA GIURIDICA.

Art. 1. — Il diritto di proprietà. . . . . *Pag.* 67
Art. 2. — Diritto di amministrare. . . . . » 69
Art. 3. — Una obbiezione. . . . . » 70
Art. 4. — Diritto di custodire. . . . . » 72
Art. 5. — Gli antenati del *Dare* . . . . . » 73
Art. 6. — Le obbligazioni continue . . . . . » 74
Art. 7. — Una osservazione . . . . . » 76

CAPITOLO SESTO.

IL PRIMO PRINCIPIO DELLA SCIENZA DEI CONTI

Art. 1. — Ancora le funzioni dell'azienda. . . . . *Pag.* 79
Art. 2. — Enunciazione del principio fondamentale. . . . . » 80
Art. 3. — Sulle ali della fantasia . . . . . » 81
Art. 4. — Riconferma del principio fondamentale . . . . . » 83

CAPITOLO SETTIMO.

PERSONE DELLE AZIENDE.

Art. 1. — Persone di fatto delle diverse aziende. . . . . *Pag.* 85
Art. 2. — Persone di diritto di qualunque azienda. . . . . » 87
Art. 3. — Il proprietario e l'amministratore. . . . . » 89
Art. 4. — Il proprietario e i depositari. . . . . » ivi
Art. 5. — Il proprietario e i corrispondenti. . . . . » 92
Art. 6. — Il proprietario e le altre persone dell'azienda . . . » 93

CAPITOLO OTTAVO.

OGGETTO DELLE FUNZIONI DELL'AZIENDA.

Art. 1. — Il patrimonio . . . . . *Pag.* 95
Art. 2. — La sostanza . . . . . » 98
Art. 3. — Rapporti tra la Sostanza, l'Attivo e il Passivo. . . » 100
Art. 4. — Proventi ed oneri. . . . . » 104
Art. 5. — I valori dei terzi. . . . . » 105

CAPITOLO NONO.

ALCUNI TEOREMI PARTICOLARI.

Teorema primo. $A = [(A + P) + S] : 2$ . . . . . *Pag.* 107
Teorema secondo. $A = [(A + P) - S] : 2$ . . . . . » ivi
Teorema terzo. $P = [(A + P) - S] : 2$. . . . . » 108
Teorema quarto. $P = [(A + P) + S] : 2$. . . . . » ivi
Riepilogo dei quattro teoremi. . . . . » 109
Scolio primo. — Se $(A + P) = S$, $A = S$ e $P = O$ . . . . » ivi
Scolio secondo. — Se $(A + P) = -S$, $P = -S$ e $A = O$. » 110
Scolio terzo. — Se $S = O$, $A = P$ . . . . . » ivi
Scolio quarto. — $A + P$ mai $< S$ . . . . . » 111
Teoremi relativi alla situazione finanziaria . . . . . » 112
Osservazione che ci porta al 1879. . . . . » ivi

CAPITOLO DECIMO.

COME SI MANIFESTINO LE FUNZIONI DELL'AZIENDA.

Art. 1. — Fatti amministrativi. . . . . *Pag.* 115
Art. 2. — Fatti subalterni . . . . . » 118
Art. 3. — Analisi di alcuni fatti amministrativi . . . . . » 119
Art. 4. — Contenuto di un fatto amministrativo . . . . . » 121
Art. 5. — Valore dell'oggetto dei fatti amministrativi . . . . » 123
Art. 6. — Fatti amministrativi e patrimonio . . . . . » 124

CAPITOLO UNDICESIMO.

DEI CONTI.

Art. 1. — La missione della contabilità. . . . . *Pag.* 125
Art. 2. — Il contenuto dei conti . . . . . » 126
Art. 3. — L'unità nella pluralità. . . . . » 127
Art. 4. — Tutti i conti sono personali . . . . . » 130
Art. 5. — Che cosa sia il conto. . . . . » 131
Art. 6. — Parti di un conto. . . . . » 132
Art. 7. — Persone a cui si riferiscono i conti. . . . . » 133
Art. 8. — I conti del proprietario . . . . . » 134
Art. 9. — Conti sintetici e conti analitici . . . . . » 136

CAPITOLO DODICESIMO.

ANALISI DEI CONTI.

Art. 1. — Diverse specie di conti analitici . . . . . *Pag.* 139
Art. 2. — La divisione è utile e necessaria. . . . . » ivi
Art. 3. — La divisione deve essere completa . . . . . » 140
Art. 4. — La divisione deve essere irriducibile . . . . . » 141
Art. 5. — La divisione deve essere graduata . . . . . » 142
Art. 6. — I conti analitici non devono essere nè pochi nè molti » 144

CAPITOLO TREDICESIMO.

SINTESI DEI CAPITOLI PRECEDENTI.

Art. 1. — Due pregiudizi . . . . . *Pag.* 149
Art. 2. — L'azienda . . . . . » 150
Art. 3. — Le funzioni dell'azienda . . . . . » ivi
Art. 4. — Le persone dell'azienda . . . . . » 152
Art. 5. — L'oggetto delle funzioni dell'azienda . . . . . » 153
Art. 6. — La contabilità dell'azienda . . . . . » 155
Art. 7. — I conti . . . . . » 157

CAPITOLO QUATTORDICESIMO.

I REGISTRI DELL'AZIENDA.

Art. 1. — Registri principali . . . . . *Pag.* 159
Art. 2. — Libri ausiliari . . . . . » 161
Art. 3. — Libri complementari . . . . . » 162

CAPITOLO QUINDICESIMO.

FORMA DEI CONTI SINTETICI.

Art. 1. — Rappresentazione dei fatti e delle idee . . . . . *Pag.* 165
Art. 2. — I fatti amministrativi . . . . . » 166
Art. 3. — La data dei fatti amministrativi . . . . . » 168
Art. 4. — Numerazione dei fatti amministrativi . . . . . » 169
Art. 5. — Eguaglianze e controllo . . . . . » 170
Art. 6. — Più e Meno o Dare e Avere? . . . . . » 172

CAPITOLO SEDICESIMO.

IL REGISTRO DEI CONTI SINTETICI.

Art. 1. — Forma del giornale . . . . . *Pag.* 177
Art. 2. — Registrazioni . . . . . » 180
Art. 3. — Verificazione . . . . . » 183
Art. 4. — Correzione degli errori . . . . . » 184
Art. 5. — Chiusura dei conti . . . . . » 187
Art. 6. — Esempio lillipuziano . . . . . » 191

CAPITOLO DICIASETTESIMO.

FORMA DEL CONTENUTO DEI CONTI ANALITICI.

Art. 1. — Le principali forme dei conti analitici . . . . . *Pag.* 193
Art. 2. — Il titolo del conto . . . . . » 194
Art. 3. — Data e fatti amministrativi . . . . . » 196
Art. 4. — Richiami . . . . . » 198
Art. 5. — Il valore . . . . . » 200
Art. 6. — L'interesse sul valore . . . . . » 202

CAPITOLO DICIOTTESIMO.

FORMA DESCRITTIVA DEI CONTI ANALITICI.

Art. 1. — In che consista la forma descrittiva . . . . . *Pag.* 205
Art. 2. — Utilità della forma descrittiva . . . . . » 206
Art. 3. — Forma descrittiva scalare . . . . . » 207
Art. 4. — Forma descrittiva orizzontale . . . . . » 209
Art. 5. — Forma descrittiva verticale . . . . . » 212
Art. 6. — Ancora Più e Meno o Dare e Avere? . . . . . » 213

CAPITOLO DICIANNOVESIMO.

FORMA SINOTTICA DEI CONTI ANALITICI.

Art. 1. — Origine della forma sinottica . . . . . *Pag.* 217
Art. 2. — Svolgimenti di primo grado . . . . . » 218
Art. 3. — Svolgimenti successivi . . . . . » 221
Art. 4. — Svolgimenti gemelli . . . . . » 223
Art. 5. — Svolgimenti a quantità e valore . . . . . » 224
Art. 6. — Il controllo . . . . . » 226
Art. 7. — Svolgimenti continui . . . . . » 229

CAPITOLO VENTESIMO.

FORMA DESCRITTIVO-SINOTTICA DEI CONTI ANALITICI.

Art. 1. — Il mutismo della forma sinottica . . . . . *Pag.* 233
Art. 2. — Forma descrittivo-sinottica a svolgimenti ordinari . » 234
Art. 3. — Forma descrittivo-sinottica a svolgimenti continui . » 235

CAPITOLO VENTUNESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI SUL PRINCIPIO DEL PERIODO AMMINISTRATIVO.

Art. 1. — Metodo che informa qualunque documento contabile *Pag.* 237
Art. 2. — Inventario generale . . . . . » 238
Art. 3. — Inventari parziali . . . . . » 240
Art. 4. — Preventivo generale . . . . . » 242
Art. 5. — Preventivi parziali . . . . . » 244
Art. 6. — Quadro di contabilità . . . . . » 245
Art. 7. — Forma del quadro di contabilità . . . . . » 246

CAPITOLO VENTIDUESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI DURANTE L'ESERCIZIO.

Art. 1. — Minute . . . . . *Pag.* 251
Art. 2. — Bilancio di verificazione . . . . . » 253
Art. 3. — Situazioni periodiche e ratizzazione delle competenze » 255
Art. 4. — Norme per la ratizzazione degli interessi nei conti obbligati . . . . . » 256
Art. 5. — Norme per la ratizzazione degli interessi nei conti correnti liberi . . . . . » 259
Art. 6. — Forma delle situazioni periodiche . . . . . » 266

CAPITOLO VENTITREESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI ALLA FINE DEL PERIODO AMMINISTRATIVO.

Art. 1. — Situazione finale . . . . . *Pag.* 271
Art. 2. — Inventario finale . . . . . » 273
Art. 3. — Consuntivo generale . . . . . » 275
Art. 4. — Consuntivi parziali . . . . . » 278
Art. 5. — Rendiconto generale. . . . . » 280
Art. 6. — Rendiconti parziali . . . . . » 282

CAPITOLO VENTIQUATTRESIMO.

CONTATORE CONTABILE.

Art. 1. — Uno sguardo retrospettivo. . . . . *Pag.* 283
Art. 2. — La situazione giornaliera . . . . . » 285
Art. 3. — Forma sinottico-scalare. . . . . » 286
Art. 4. — Registrazione e controllo . . . . . » 290
Art. 5. — Semplificazione. . . . . » 291
Art. 6. — L'indipendenza della situazione giornaliera. . . . . » 293

PREFAZIONE

Nel mio opuscolo *La teoria di Francesco Marchi applicata alla partita doppia*, ho fatto principalmente conoscere, come, dato anche per vero il concetto fondamentale del Marchi, di riconoscere cioè *sempre esistenti in qualunque azienda, il proprietario, l'amministratore, i depositari e i corrispondenti*, non sia possibile riuscire ad intendere i rapporti di debito e di credito che intercedono fra quelle quattro qualità di persone, se non siamo in possesso di tutte le convenzioni e di tutte le finzioni necessarie per riuscire allo scopo voluto dal Marchi stesso. In quel libro ho spezzato ancora io una lancia contro il *dare* e contro l'*avere*, vocaboli che io credo la causa unica di tutto il disprezzo dei nostri studi per parte dei profani, e di tutto il ritardo del progresso scientifico in materia di conti, perchè in ciascuno di questi noi ragionieri abbiamo voluto *esclusivamente* vedere *in ogni caso* relazioni di dare da una parte e relazione di avere dall'altra, tantochè abbiamo saputo trasformare in *avere* l'estinzione del *dare*, e abbiamo trasformato in *dare* la cessazione dell'*avere*.

Il celebre pubblicista Giovanni Rossi nelle sue *Attinenze logismografiche* pensa che *senza il legame del Dare e Avere non solo non saliremo nelle alte sfere del pensiero filosofico, ma ci separeremo ancora dalle nostre tradizioni italiane che in fatto di conti, sono pur quelle delle nazioni europee.*

Il voler ricordare le tradizioni per sostenere una tesi scientifica, mi è sembrato sempre un argomento poco serio, e in questo caso

lo è ancora meno, poichè lo stesso Rossi dimostra col fatto di non dare un gran peso alle tradizioni italiane, salvo che egli non le riponga tutte quante nei due soli vocaboli *dare* e *avere*. Dico ciò perchè il Cerboni, di cui il Rossi è il più ardente seguace, ha rispettato ben poco dell'arte dei nostri maggiori, ha rispettato soltanto il nome delle due sezioni di un conto, chiamandole *dare* e *avere* e modificandone anche in parte il concetto tradizionale. Tutto il resto è stato gettato, come cosa vecchia e cosa rancida, forse perchè non era parte di quelle tradizioni che dovevano essere rispettate.

Scrive il Gioia nella sua *Filosofia*, che è un pregiudizio il dire: « *Noi vogliamo mantenere tuttociò che è stato stabilito dai nostri antichi, noi ricusiamo di fare ciò che i nostri antichi non fecero; poichè, così ragionando, si condanna eziandio tutto quello che è stato fatto finora, giacchè tutto ciò che è attualmente antico, fu nuovo una volta; si condanna il progresso dello spirito umano in tutte le arti e in tutte le scienze. Non potremo mai riuscire al nostro scopo se non siamo persuasi che, quando l'utilità di una scoperta è evidente, il volere opporsi alla medesima è voler preferire le strade ristrette, umide, fangose e tortuose dei nostri maggiori, alle strade diritte, asciutte e spaziose dei tempi attuali.* »

Lo scienzato deve essere libero, assolutamente libero nella ricerca del vero; altrimenti, se noi tracciamo i limiti entro i quali la sua mente deve aggirarsi, o nulla scopre di nuovo o scopre male. Ne abbiamo un esempio manifesto nei sistemi solari inventati, tenendo fisso il concetto biblico che *Giosuè fermò il sole*. — Crede il Rossi che tutte le scienze moderne si troverebbero nello stato attuale, se gli studiosi non avessero saputo rendersi superiori al pregiudizio del tempo che fu?

Il Rossi continua dicendo che *l'arte e la scienza dei conti sono progressive a condizione ch'esse non abbandonino la teorica delle obbligazioni giuridiche ed amministrative, e che l'arte sarà abbassata e non innalzata nel pensiero che pur la deve informare*, qualora nella medesima si abbandonino i conti personali trattati per *dare* e *avere*, onde sostituirvi dei conti di materie trattati per *aumenti* e per *diminuzioni*.

Io penso invece che l'arte e la scienza dei conti saranno solamente progressive, quando restando nel campo inesauribile dei fatti, prepareranno la materia necessaria perchè la scienza giuridica possa ricavarne i *diritti* e i *doveri* si del proprietario che di tutte le persone colle quali il proprietario ha rapporti di interesse, senza invadere le attribuzioni della stessa scienza giuridica. — Io penso che la scienza non andrà in fumo e che l'arte non si abbasserà se la contabilità si occupa del *movimento amministrativo dei corpi*, come l'astronomia si occupa del movimento aereo dei corpi celesti.

Se la fisica, la chimica, la storia naturale, l'astronomia ecc., occupandosi dei corpi sono vere scienze, e, come tali, sono ritenute da tutti i dotti, per qual ragione la contabilità non potrà essere una scienza se studia gli stessi corpi nei loro movimenti amministrativi?

Se la fisica, la chimica ecc., trovano nei corpi la loro filosofia, per qual ragione la contabilità non potrà trovare anche la sua nello studio degli stessi corpi sotto un aspetto diverso? — Forsechè la contabilità per diventare una scienza ha bisogno di abbandonare il suo vero campo d'azione, per invadere quello delle scienze giuridiche?

Del resto, ripeterò col Rossi, questa è una quistione di critica, che, di fronte a certe teorie, il lettore, informato dei veri principi, saprà risolvere da sè senz'altre considerazioni.

Distruggere senza ricostruire può essere un savio procedere in certi casi, ma nel nostro è più che pericoloso, giacchè essendo l'uomo spinto da un prepotente bisogno a seguire costantemente il corso de'suoi affari, è pur necessario che egli sappia quale sia la strada più facile, più logica e più sicura, per la quale egli possa leggere completamente per entro le segrete cose della sua amministrazione, e ritrarne quindi tutte quelle cognizioni che possono illuminarlo intorno alle sue possibili speculazioni; e così non ingannare se stesso e gli altri.

È perciò scopo principale della presente pubblicazione il tracciare leggermente la via generale da seguirsi in qualunque azienda, per conoscere con facilità la posizione del proprietario sia consi-

derata in se stessa che verso le persone colle quali il proprietario abbia relazione di interesse.

Essa inspirata al concetto delle scienze moderne, prende le sue mosse da una diligente osservazione dei fatti e, colla scorta di questi, stabilisce i suoi principi e le sue leggi, non allontanandosi mai per un solo istante da quella logica rigorosamente vera, che forma uno dei più solidi e dei più stabili caratteri di tutte le scienze. Essa, intimamente persuasa che è un pregiudizio il dire: *Noi ricusiamo di fare ciò che i nostri antichi non fecero*, osserva ed esamina il vero quale è in sè, e non quale ci venne trasmesso dai nostri padri, osserva ed esamina la verità, perchè è verità filosofica e non perchè è verità tradizionale.

Tutto il lavoro sarà disposto in modo che la scienza preceda l'arte, poichè quando il lettore è convinto delle verità puramente speculative, saprà apprezzar meglio le verità dell'arte, e vedrà come queste non siano che una rappresentazione grafica delle verità ideologiche della scienza, vedrà come l'arte altro non sia che la personificazione della scienza stessa.

Mi sono inoltre studiato di attenermi quasi sempre nel campo generale dei principi e delle forme dell'arte, poichè ho avuto di mira di rappresentare l'azienda e non una data azienda, poichè ho creduto così di mettere gli studi nostri all'altezza delle altre discipline, che studiano soltanto le leggi generali, per lasciare ad altre discipline subalterne le applicazioni delle stesse leggi; poichè infine ho voluto così tentare di far conoscere ai profani che la contabilità non è seconda alle altre scienze e per la sua utilità e per il rigore matematico delle leggi che la informano.

Non ho però la pretesa di fare opera nuova e originale, poichè posso ripetere col Bonacini che ogni trovato è quasi sempre la risultante di una produzione individuale e di una produzione collettiva e che anche il genio raccoglie, vaglia, riassume e compone ad unità il materiale che il tempo gli ha adunato tra mano.

Perciò noi raccoglieremo ed accetteremo tutto quello che di buono e di logico si è fatto finora per opera di molti nostri predecessori; perciò noi raccoglieremo dal Massa la prima e più

importante manifestazione della scienza e faremo nostri molti di quei principi e molte di quelle regole che l'illustre Cerboni ha sparse a piene mani nella sua *Logismografia*.

Non so se sarò riuscito a ridurre ad unità di concetto la scienza e l'arte dei conti, e quindi prego i colleghi, amici ed avversari, non solo a indicarmi gli errori, ma ad unirsi in un fascio, perchè si riesca finalmente a far conoscere al mondo intero che la contabilità è degna sorella delle scienze sociali e delle scienze matematiche.

AUTORI CITATI

1. Ardigò Roberto.
2. Besta Fabio.
3. Biancardi Dionigi.
4. Boccardo Girolamo.
5. Bonacini Giuseppe.
6. Bonalumi Franc. Alberico.
7. Burlamacchio.
8. Cerboni Giuseppe.
9. D'Alvise Pietro.
10. Demolombe G.
11. Ferruzzi Francesco.
12. Galileo Galilei.
13. Garnier Giov. Giuseppe.
14. Gioia Melchiorre.
15. Igi Raffaele.
16. Laurent F.
17. Lironcurti Adriano.
18. Mantegazza Paolo.
19. Marchi Francesco.
20. Massa Giovanni.
21. Pacifici Mazzoni.
22. Parmetler Filippo.
23. Passerini Pellegrino.
24. Pisani Emanuele.
25. Prandi Attilio.
26. Riva Michele.
27. Romagnosi G. Domenico.
28. Roncaroli Antonio.
29. Rosati Carlo.
30. Rossi Giovanni.
31. Salvagnini Oreste.
32. Teoli Bonaventura.
33. Villa Francesco.

LA SCIENZA E L'ARTE DEI CONTI

CAPITOLO PRIMO.

IDEA DELL'AZIENDA E DELLA CONTABILITÀ

Articolo Primo.

Patrimonio e amministrazione.

L'uomo, spinto dai suoi bisogni, raccoglie, combina e modifica le ricchezze che la natura ha disseminato per ogni dove intorno a lui e costituisce i poderi, i prati, gli orti, i giardini, le case, i palazzi, le macchine, i tessuti, il danaro; alleva il bestiame; raccoglie i minerali, i cereali, i legumi, le uve, ecc.

Ma l'uomo vive in società, e perciò molte volte cede ad altri uomini una parte dei *beni* da lui raccolti, col patto che, in un tempo determinato, gli vengano restituiti altri beni di egual pregio; presta pure ad altri i suoi servigi, col patto di ottenerne un compenso.

Finchè non avviene la restituzione o il compenso dovuto, l'individuo ha un numero più o meno esteso di *crediti* verso gli altri, e gli altri hanno un numero più o meno esteso di *debiti* verso il primo.

I *beni materiali*, i *crediti* e i *debiti* di un dato individuo, detto proprietario, costituiscono il *patrimonio* di questo stesso individuo; e i primi due ne formano l'*attivo*, mentre i debiti ne determinano il *passivo*. La *sostanza* è la differenza tra l'attivo e il passivo.

In senso assoluto ogni uomo, o isolato, o in comunione con altri, ha un patrimonio. Ne ha uno il pezzente, che possiede pochi stracci per coprirsi, ne ha uno l'operaio, ne ha uno l'impiegato, ne ha uno un corpo morale e un corpo politico qualunque; ma comunemente si annette l'idea di patrimonio ad una non indifferente riunione di beni.

È nullo per se stesso il patrimonio, se l'uomo è indolente, se l'uomo non sa trarre da' suoi beni tutto quel frutto di cui sono capaci, se l'uomo con ogni mezzo possibile non stimola i suoi terreni, non cambia le sue merci, o che so io, per procurarsi quei vantaggi dai quali sono veramente soddisfatti quei bisogni fisici e morali, di cui non può esser privo qualunque individuo.

Se vogliamo perciò che il patrimonio sia veramente utile a noi stessi ed anche agli altri, è necessario che sia amministrato, è necessario che un complesso di atti e di cure abbiano per iscopo la produzione e la conservazione del patrimonio stesso.

Il patrimonio, senza amministrazione, è un pezzo archeologico di nessun pregio; i suoi beni attivi e passivi sarebbero altrettanti morti se la sferza dell'amministrazione non desse loro la vita, se l'amministrazione comprando, vendendo, pagando, riscuotendo, formando ed estinguendo crediti e debiti, e compiendo mille altre operazioni non producesse sul patrimonio delle variazioni in più e in meno, tanto da fare del medesimo come « un albergo dove arrivano ogni giorno ospiti novelli, che, talvolta dopo breve dimora, partono per continuare il loro viaggio, nè vi ritornano più » o vi ritornano sotto una veste nuova, tanto da non riconoscerli affatto.

La scienza dell'Economia insegna all'uomo le leggi generali a cui obbediscono la produzione, la distribuzione, la circolazione e la consumazione della ricchezza; e l'amministrazione tenta di applicare le sopradette leggi alla produzione di un patrimonio, alla distribuzione e consumazione delle rendite prodotte, e alla circolazione di tutti i valori componenti lo stesso patrimonio.

Il Bonalumi perciò, molto saggiamente definì l'amministrazione « *Lo sforzo e lo studio incessante di tradurre in fatti le leggi economiche in quella data sfera di azione in cui si esercita.* »

Articolo Secondo.

I fattori dell'azienda.

Il vocabolo *azienda*, da agire, ci porta direttamente al concetto di *azione*, e, siccome non havvi azione alcuna senza *una* o *più persone* che la debbano compiere e senza un *oggetto* su cui cada l'azione stessa, così il concetto di azienda associa in sè medesimo l'idea:

1. Di azione;
2. Di persone che compiono l'azione;
3. Di un oggetto su cui cade l'azione.

Le azioni diverse e molteplici, per cui si determina e si regola la vita dell'azienda, si chiamano *funzioni*; le persone che esercitano queste funzioni possono essere una o più, secondo la entità e la natura speciale dell'azienda; l'oggetto delle funzioni è costituito da beni determinati o da determinarsi che esistono nell'azienda, o che esistono fuori della medesima, beni che costituiscono il patrimonio del proprietario.

Le funzioni, le persone e l'oggetto delle funzioni sono gli elementi essenziali di qualunque azienda, giacchè le più esigue e le più vaste, quella di un venditore di giornali e quella di un vasto impero obbediscono alla stessa legge di formazione, e, anche volendolo, non potrebbero sottrarsi da uno qualunque dei tre suddetti fattori, senza subire una radicale trasformazione, che equivale alla distruzione.

Per queste ragioni l'azienda potrebbe definirsi *un patrimonio amministrato.*

Studieremo in seguito le funzioni, le persone e l'oggetto delle funzioni, facendo rilevare i principii logici che ne scaturiscono e che determinano i punti più salienti della scienza dei conti, di quella scienza che è la parte più importante della ragioneria.

Articolo Terzo.

Aziende varie.

Le aziende studiate nella loro formazione si rassomigliano tutte, perchè sono composte degli stessi elementi, di cui ci siamo occupati nel precedente articolo.

Ma come la natura ha disposto che tutti gli esseri viventi si rassomiglino nella loro essenza, mentre non ve ne ha uno all'altro eguale, così pure ci ha voluto presentare una nuova prova della sua infinita potenza, disponendo che l'uomo e la materia si trovino in condizioni tali da produrre l'unità e la varietà contemporanea delle aziende.

In mezzo però a questa grande varietà incontriamo un certo numero di aziende, che quantunque non eguali le une alle altre, pure hanno dei caratteri speciali e comuni, come ne troviamo altre ancora che ci presentano caratteri diversi dalle precedenti.

Però chi si accinge a classificare, deve necessariamente ripetere che « chi classifica taglia, chi classifica fa violenza alla natura, che ha tanto ordine nelle cose sue e non ha mai sognato di far classi, generi e specie, di fabbricar caselle e di tirar rubriche. Chi classifica mette il coltello nelle viscere delle cose, distacca la madre dal figlio, la luce dall'ombra, il prima dal poi. Chi classifica uccide, e quando non uccide, ferisce. » (1)

Ed io, che conosco la mia debolezza, mi guarderò bene dal proporre una classificazione scientifica delle aziende; mi limiterò soltanto alla enunciazione delle principali, molto più che, facendo diversamente, uscirei dal campo di un lavoro della indole del presente.

Le aziende, secondo il fine particolare e principale di ognuna, possono essere:

1. Aziende minerarie;
2. Aziende peschereccie;
3. Aziende agrarie;

(1) Mantegazza, *Igiene del lavoro*, pag. 25.

4. Aziende manufattrici;
5. Aziende di spedizioni;
6. Aziende mercantili;
7. Aziende bancarie;
8. Aziende assicuratrici;
9. Aziende professionali;
10. Aziende domestiche;
11. Aziende di beneficenza;
12. Aziende municipali;
13. Aziende provinciali;
14. Aziende di Stato;
15. Società operaie;
16. Circoli politici;
17. Circoli di istruzione;
18. Circoli di divertimento.

Mi sento dire: Dove lasciate voi le aziende patrimoniali? Dove lasciate le aziende economiche?

Tutte le aziende hanno un patrimonio o grande o piccolo; tutte le aziende hanno uno scopo economico, sia per produrre la ricchezza, sia per farla circolare che per consumarla. Quindi tutte le aziende sono patrimoniali, quindi tutte le aziende sono economiche.

Articolo Quarto.

Contabilità delle aziende.

L'uomo nasce portando seco un corredo di bisogni e di aspirazioni, fra cui il più imperioso è la conservazione e il miglioramento del proprio individuo. È quindi una necessità per lui il provvedersi di tutti i mezzi che possono condurlo al suo fine, aumentandoli senza posa onde poter trarne nuovi mezzi di prosperità e di benessere, ed arrivare a quel punto, da cui può, rivolgendo lo sguardo sul cammino trascorso, compiacersi di sè stesso e nutrire ferma fiducia nell'avvenire. Egli è perciò sua condizione normale interessarsi di tuttociò che gli è necessario ed utile; è

per lui un bisogno formarsi un giusto e persuadente concetto di quanto ha, cercando quanto ha aggiunto e sottratto a quello che prima possedeva, onde arrivare in tal modo alla conoscenza di ciò che gli manca, di quanto e con quali mezzi deve provvedere al necessario e cedere il superfluo. Tutte queste speculazioni mentali, tutto questo lavoro e questi fatti, verso cui l'uomo è trascinato da un prepotente impulso, costituiscono l'*essenza della contabilità*.

Ma l'uomo è un essere finito, e la sua memoria ha dei limiti che non possono essere oltrepassati. Manca perciò spessissimo in essa la potenza di presentare chiaramente al nostro intelletto ciò che vogliamo e dobbiamo conoscere. In molti casi la vastità dei bisogni e dei mezzi di un'azienda, il succedersi e l'intrecciarsi rapidamente delle operazioni amministrative sono uno scoglio inaccessibile alla nostra ristretta memoria, la quale ci vieta, senza eccezione alcuna, di rilevare facilmente il patrimonio intero e i suoi componenti, i rapporti del tutto colle sue parti, le relazioni delle parti fra loro, e delle medesime col tutto, le cause delle trasformazioni patrimoniali e i loro effetti economici. Dobbiamo allora associare le nostre idee a dei *simboli* o *segni grafici*, che noi chiamiamo *conti*, i quali mentre aiutano il lavoro della memoria nella ricerca della materia necessaria, sono un potente ausiliare all'intelligenza dell'amministratore, facilitando al medesimo l'esercizio delle sue più importanti funzioni. I conti, disposti in quell'ordine che meglio corrisponde alla natura dell'azienda, costituiscono l'*esistenza materiale o il corpo della contabilità* della medesima.

La contabilità adunque ripescando le sue origini nei bisogni dell'uomo, è essa stessa un bisogno per lui; essa è nata con lui, lo ha seguìto, lo segue ovunque, e finirà soltanto quando l'uomo non è più.

La contabilità, affratellata all'aritmetica, seguirà costantemente anche l'uomo più spensierato, anche colui che la disprezza, sia perchè, non conoscendola intimamente, la ritiene cosa vile od inutile, sia perchè lo spirto suo si sente trasportato a contemplare uno qualunque degli altri veri dello scibile.

Da tutte le considerazioni precedenti si può facilmente dedurre che havvi la *contabilità non scritta* e la *contabilità scritta*; la prima

necessaria, eterna ed immutabile per qualunque azienda, anche microscopica; la seconda necessaria e indispensabile in tutte le aziende dove il proprietario voglia una base solida e chiara per vedere ne' suoi affari, « ne' suoi rapporti di debito e di credito coi terzi, e così non danneggiare se stesso e gli altri », in tutte le aziende dove il proprietario ha ceduto le sue attribuzioni ad una rappresentanza, sia questa governativa, provinciale, comunale, sociale, ecc.

Articolo Quinto.

La contabilità scritta è importante.

L'*Economia* studia le leggi che regolar devono la produzione, la distribuzione, la consumazione e la circolazione della ricchezza; l'*Amministrazione* procura di applicare le leggi dell'*Economia* ai casi speciali, e la *Contabilità*, mentre ci addita, in gran parte, le fonti della produzione della ricchezza, la distribuzione, la circolazione e la consumazione della medesima, ci fa conoscere ancora se le leggi stabilite dalla scienza dell' Economia siano state o no opportunamente applicate.

Il *redde rationem a te stesso* trova la sua matematica applicazione nella contabilità, poichè questa, colle sue figure stecchite, parla alla mente dell'amministratore con quella eloquenza che è propria delle cifre. Essa ti fa conoscere non solo la tua posizione attuale, ma ancora quali siano i mezzi coi quali l' hai raggiunta, e quindi quale sia il grado di merito che ti spetta per essere in questo piuttosto che in un altro stato. Essa può dischiuderti eziandio il varco dell'avvenire, presentando al tuo intelletto, in ogni istante, quali siano i capitali che verranno in seguito a tua disposizione, e quali siano quelli dei quali dovrai cedere ad altri il possesso. Cosicchè la contabilità completa ti darà campo di leggere nel tuo passato, nel tuo presente e nel tuo futuro.

La contabilità è « il mezzo di amministrar bene, e come l'architetto, il fisico, l'astronomo, non approderebbero a' lor fini privi del sussidio delle matematiche, così dico ed affermo (e spero che

il tempo mi farà giustizia) che gli amministratori non arriveranno alla meta, cui essi stessi agognano, finchè non siensi addestrati e resi donni della nobilissima scienza dei conti, la quale illumina le operazioni, scopre gli errori, nutre, feconda, aggiusta e compie le idee. » (2)

La contabilità è importante, ripetiamolo pure, poichè con noi ragionieri sta eziandio una numerosa schiera di alti personaggi, come, ad esempio, un Boccardo, un Pepoli, un Blanqui, un Proudhon, un Girardin, un Rotschild, un Courcelle-Seneuill, ecc., stanno con noi anche la Francia, il Belgio, la Germania, la Svizzera e sopratutto l'Inghilterra, dove sono aperte scuole speciali per istruire le giovanette nell'arte dei conti, onde siano rese atte ad occupare un posto utile nell'industria e nel commercio (3).

« Compter — dice uno scrittore di cui non ricordo il nome — c'est trouver le rapport qu'il y a entre l'effort et le résultat, c'est-a-dire entre la cause et l'effet. Ce lui qui ne compte pas, marche au hasard; avant il ne sait pas s'il prend la meilleure route; après il ignore s'il l'a prise. C'est seulement quand on l'a consultée (la contabilità) qu'on peut voir clair et être en repos.

« L'espérience m'a bien des fois prouvé ce que je dis la, tant pour les autres que pour moi même. »

La contabilità scritta è un gran quadro che ci rappresenta la azienda in tutte le sue parti grandi e piccole, buone e cattive, belle e brutte; è in conclusione la fotografia dell'azienda.

---

(2) Bonalumi, *Genesi del pensiero logismografico*, vol. 1°, pag. 181.
(3) Garnier, *Insegnamento commerciale*, pag. 26.

CAPITOLO SECONDO.

CONSIDERAZIONI GENERALI INTORNO ALL'ARTE E ALLA SCIENZA DEI CONTI

Articolo Primo.

L'arte crea la scienza.

La contabilità scritta, che scaturisce direttamente dai bisogni più imponenti dell'uomo, non è altro che arte, ossia un insieme di memorie che si succedono nello stesso ordine, col quale si succedono le operazioni amministrative e le variazioni, che queste producono nelle diverse parti del patrimonio. Essa progredisce, restando pur sempre arte, fino ad un certo grado di perfezionamento, che serva allo scopo, al quale fu destinata. Ma lo spirito umano non si appaga di strisciare sempre a terra; ha bisogno di innalzarsi, ha bisogno di entrare nel campo delle speculazioni mentali, affine di nobilitare se stesso e nobilitare l'oggetto de' suoi studi. Egli è per questo che collo svolgersi del tempo, ferma la sua attenzione sugli estremi dell'arte; egli studia ed esamina attentamente gli elementi del patrimonio, la natura delle varie operazioni amministrative, gli effetti che queste producono sul patrimonio ed i risultati che emergono a favore e a danno del proprietario dalle stesse variazioni patrimoniali; studia le diverse aziende nel loro complesso e nelle singole loro parti, e confronta i risultati ottenuti nella prima con quelli avuti in tutte le altre.

Così operando, egli crea la scienza; scopre cioè le leggi generali a cui obbediscono tutte le aziende, i rapporti costanti del patrimonio con tutti i suoi elementi e quelli degli elementi fra loro, scopre i vincoli che uniscono le operazioni amministrative alle variazioni patrimoniali, sì come la causa si unisce al suo effetto, e rileva infine come una legge eterna e necessaria leghi le variazioni del patrimonio attivo e passivo con ciò che spetta esclusivamente al proprietario dell'azienda e su cui egli esercita *pienamente* il suo diritto di proprietà.

Articolo Secondo.

La scienza modifica e perfeziona l'arte.

L'uomo, arrivato al possesso della scienza, non può e non deve arrestarsi a contemplare la sua scoperta, ma deve renderla utile, deve cioè rivolgersi all'arte, osservarla colla scorta dei principî trovati, togliere dalla medesima tutto ciò che è inutile e aggiungere il necessario, disporre con ordine metodico le diverse parti dell'arte, formandone gruppi omogenei distinti l'uno dall'altro, onde sia resa facile la ricerca della materia contenuta dall'arte stessa; deve in una parola modificarla e perfezionarla, acciocchè risponda pienamente alla sua missione. — L'arte è causa della scienza, e la scienza è causa del perfezionamento dell'arte. La scienza difatti manifesta la sua massima utilità solamente nel campo delle applicazioni, poichè per mezzo di queste essa rende sensibili le verità delle sue leggi e de' suoi principî, imprimendo, almeno, almeno, all'arte il carattere di un ordine razionale nella successione delle diverse parti della medesima, procedendo o dal particolare al generale, o dal generale al particolare, senza confondere mai, ad esempio, i conti portanti il movimento dell'*attivo* con quelli che abbracciano le oscillazioni del *passivo* e della *sostanza;* senza confonder mai, ad esempio, e mescolare l'uno coll'altro i conti delle quantità materiali, come danaro, merci, immobili, ecc., con quelli dei crediti e dei debiti, delle rendite e delle spese ecc. Se essa fosse incapace di apportare la minima modificazione all'arte, perderebbe una delle sue migliori prerogative e servirebbe soltanto a spiegare gli estremi dell'arte stessa. Se infine essa non potesse per nulla estendersi alle applicazioni, potrebbe essere un bello ed ingegnosissimo trovato, ma resterebbe sempre un sogno di una mente eletta e grande, se volete, la quale poteva meglio impiegare il suo tempo, e fornirci così colla sua potenza inventiva, maggiori lumi per vederci chiaro a camminare nelle tenebre.

Articolo Terzo.

Abbiamo una scienza dei conti?

Parmi di sentire da ogni parte: Ma che mi parlate voi di scienza dei conti? Non vi ha e non vi può essere altro che arte in materia di conti, arte che quantunque possa avere la sua teoria, logica quanto volete, non cessa mai di essere arte, tantochè, se voi mi togliete la parte pratica, la teoria va in fumo, perchè questa non si regge senza l'appoggio di quella.

A questo proposito sentiamo ciò che ne dice l'illustre professore Giovanni Rossi: « Riscontrasi ancora, egli dice, una strana diversità di pensieri nella distinzione non giusta o nella confusione inesplicabile tra scienza ed arte in materia di conti. Non parlo dei profani: per loro nella nostra materia non vi è che arte e si meravigliano forse che veniam fuori a tener discorso di scienza. Ma molti cultori delle discipline del ragioniere non vogliono una scienza dei conti vivente a sè e formante una disciplina condotta a fil di logica con teoremi generali e particolari, a quel modo stesso, per esempio, con cui si insegna e si dimostra la geometria; vogliono discutere, sì, ma tutto riferendo all'applicazione ed alla pratica; non scienza speculativa e indipendente dalla pratica, ma solamente scienza applicata. »

« Questi tali mi rammentano il D' Alembert, il quale, nel discorso sulla prima enciclopedia, confessa, che non saprebbe distinguere la scienza dall'arte. »

« Nessun errore è più fatale di questo al progredimento dell'idea o del sapere; se l'uomo non avesse saputo formarsi nelle

scienze una parte speculativa, indipendente dalle pratiche applicazioni, lo scibile non sarebbe a quel grado in cui è giunto, sarebbero impossibili i progressi avvenire. Ogni materia veramente progredita ha e deve avere due parti: la speculativa e l'applicata, e non vi deve essere divorzio fra l'una e l'altra, ma la prima deve anzi rischiarare i procedimenti della seconda. Vuolsi un esempio? È presto tolto dalla meccanica, che si divide in razionale o generale ed applicata. La meccanica applicata, scrive Lampertico, è forse la negazione della meccanica razionale? niente affatto: la meccanica razionale studia le relazioni reciproche tra le forze e i movimenti; la meccanica applicata o particolare tratta delle forze particolari e del bel modo di amministrarle nell'industria, mercè le macchine. »

« Volendo proseguire nei confronti, potremmo citare l'aritmetica, la geometria, la fisica, la filosofia, e insomma ogni altra disciplina, tutte quante fornite di parte razionale e di una parte applicata. E perchè non vi deve essere una parte razionale distinta dall'applicata anche in materia di conti? »

« L'errore od il pregiudizio di cui discorro, non è solo comune fra molti ragionieri, troppo teneri delle esigenze dell'arte, ma riscontrasi pure in altre discipline. Sentasi Boccardo per l'economia: Troverete nell'industria, fra commercianti, nelle Camere, nei Ministeri, innumerevoli persone, colte, senza fallo, e sapute, pronte a concedervi che il libero scambio è una bella cosa teorica, ma un errore pratico insigne; che esistono bensì certe leggi imperanti sulla circolazione monetaria e bancaria, ma che in pratica quelle leggi possono violarsi, ed anzi non devono punto osservarsi mai ecc. ecc. »

« Pensando così, togliamo la possibilità di ogni progresso. La scienza speculativa vi deve essere e deve venire in aiuto all'arte, deve illuminarla; imperocchè non vi ha chi non intenda questa semplice sentenza del Romagnosi: *Quando si tratta di conoscere si verifica la scienza, quando si tratta di fare con prefissione di intenti e di mezzi, si tratta d'arte.* »

« È un pregiudizio il credere che non possa scindersi la scienza dell'arte in materia di conti; quella riflette il *conoscere*, questa l'*oprare*. Ed io mi penso che la ragioneria non progredirà mai, come non progredì in passato, se non saprà farsi, crearsi una parte speculativa, una parte insomma veramente scientifica, perchè conchiuderò, con Giuseppe Albonico, *la vita reale è guidata dall'ideale che la sovrasta...;* la scienza e l'arte debbono essere divise l'una dall'altra; quella per progredire viemeglio nella riflessione dell'idea, questa per applicare immediatamente tale progresso. »

Io pure sono intimamente convinto, e il lettore lo sarà pure in seguito, che vi sia una scienza e un'arte dei conti, una scienza che sta da sè e che serve di guida all'arte.

Certo che attualmente si parla di scienza, ma una vera scienza completa, una scienza tratta da una diligente osservazione dei fatti, una scienza che abbia dei principi generali rigorosamente veri e stabili e dei principi subalterni provenienti logicamente dai primi non vi è ancora; non siamo ancora giunti all'ultimo periodo della scienza, che, come dice il Boccardo, è il periodo della verità.

Articolo Quarto.

La scienza è il vero e l'arte è la personificazione della scienza.

Nessuno può mettere in dubbio che la scienza sia il vero, ma qual'è la madre sicura, certa ed assoluta della scienza?

La fisica, la chimica, la geometria, l'astronomia ed in generale tutte le moderne discipline, non esclusa la stessa filosofia, sono d'accordo nel risponderci che il fondamento sicuro, certo e stabile della scienza è unicamente *la osservazione dei fatti;* una osservazione non superficiale, ma diligente, ma minuziosa, che ci porta a studiare i fatti nell'intima loro natura, finchè sia possibile; e che dallo studio completo dei medesimi ci faccia conoscere le leggi e i principi generali che servir devono di guida ai nostri giudizi, alle nostre azioni.

La nuova scienza dei conti « ci ha fatto aprire gli occhi alla realtà; ed ora ci accorgiamo esser ciò che si conosce il solo *fatto;* ma un *fatto* vero ed effettivo e non imaginario; un *fatto* di cui siamo veramente in possesso e che costituisce un dato di co-

gnizione solido e non dipendente dalla nostra volontà; un *fatto* che non si può, come nella *scienza attuale, o ritenerlo o ripudiarlo a piacimento, secondochè si accordi o meno con un sistema prestabilito.* E la realtà di questo *fatto*, in apparenza *così semplice*, è in effetto piena di una inesauribile ricchezza e fecondità; e nulla valgono al paragone, le astrazioni aride ed impotenti degli antichi... Possiamo conchiudere infine che il *fatto, da sè*, può offrire ed offre effettivamente delle nozioni e delle leggi veramente fisse e stabili; anzi di più, che non si dà altra *stabilità di principi scientifici fuori della stabilità reale,* che risulta unicamente dalla ripetizione costante ed uniforme degli stessi *fatti.* » (4)

Se tutte le scienze, per esser degne del nome che portano, debbono pescare la loro ragione d'essere nella *scrupolosa osservazione dei fatti*, è indispensabile che anche quella dei conti segua la linea di condotta generale, ed è sopratutto necessario che non si allontani dalla stessa nemmeno per un solo istante, se vuole essere riconosciuta scienza anche dai profani, poichè non basta che tutti i ragionieri la proclamino tale dall'Alpi al Lilibeo, si richiede eziandio che tutti i dotti ed i filosofi di altre discipline siano convinti che merita questo nome, e che perciò, considerandola come scienza, le assegnino quel seggio che le appartiene.

Sono perciò caratteri distintivi della medesima:

1. Dei principî fondamentali ricavati naturalmente da una completa osservazione dei fatti;
2. Dei principî subalterni dedotti logicamente dai primi;
3. Una generale e costante stabilità nelle sue leggi;
4. Una indipendenza assoluta dall'arte, sicchè non subisca le influenze di questa e possa procedere alla dimostrazione dei suoi principî senza l'appoggio dell'arte stessa. Le sue verità, in conclusione, debbono possedere un carattere di vero assoluto e non relativo, sicchè mentre abbiamo un'arte particolare in ogni azienda, abbiamo eziandio una scienza generale a cui tutte le arti speciali debbono uniformarsi.

La scienza è per se stessa speculativa, mentre l'arte è essenzialmente pratica.

---

(4) Ardigò, *Psicologia*, pag. 37 e 83.

L'arte computistica non ha altro scopo che di rendere sensibili le verità ideologiche della scienza, presentandole al nostro spirito opportunamente disposte, acciocchè servano a rendere ancora più solide, ancora più vere le leggi della scienza. Essa è una dimostrazione grafica della teoria, poichè per mezzo dei suoi quadri, possiamo toccar con mano il vero scientifico. Essa è, in una parola, la personificazione della scienza, e sta a quest'ultima come il disegno geometrico sta alla geometria.

Articolo Quinto.

Attribuzioni della scienza.

La scienza va in cerca dei fatti e dalla osservazione dei medesimi ricava i suoi principî e le sue leggi, pei quali determina:

1. La natura dei conti di tutti i sistemi di contabilità;
2. Il contenuto necessario e sufficiente di tutti i conti;
3. Il numero dei conti generali necessari in qualunque azienda;
4. Il metodo logico da seguirsi nella divisione e nella suddivisione del contenuto dei conti generali per dar luogo a dei conti subalterni;
5. Il nesso costante e naturale che passa tra i conti generali fra loro, e tra quelli generali e i loro subalterni;
6. Il nesso costante che passa tra i fatti amministrativi e il contenuto dei conti;
7. Il linguaggio chiaro, preciso e breve, che seguir deve l'arte per rendersi più accetta e più utile.

Tali sono, se non erro, le principali attribuzioni della scienza dei conti, nell'esercizio delle quali, essa ha un'assoluta indipendenza dall'arte, poichè i suoi principî sono più che sufficienti per condurla direttamente al suo fine, senza che si attacchi alle forme pratiche, affine di dimostrare non solo la verità dei principî stessi, ma eziandio la verità delle conseguenze logiche, che essa ne sa ricavare.

Articolo Sesto.

Attribuzioni dell'arte.

L'arte poi, essendo lo specchio in cui si fa bella ed utile la scienza, deve prestarsi alla medesima, tracciando tutti quei registri, quei moduli e quei quadri, che sono necessari ad una perfetta ed adeguata dimostrazione dei fatti avvenuti nell'azienda.

Essa perciò, eliminando tutto quello che è inutile al suo scopo, e fermandosi soltanto sul necessario, determina:

1. La forma dei conti sintetici e di quelli analitici;
2. Il numero e lo scopo dei registri principali;
3. Il numero e lo scopo dei registri subalterni;
4. Le regole necessarie per l'apertura, la condotta e la chiusura dei conti;
5. La forma dei bilanci di verificazione e le norme da seguirsi per accertare i risultati dei conti;
6. Le regole necessarie per la correzione degli errori;
7. La forma degli inventari, dei preventivi, dei consuntivi e dei rendiconti particolari ad ogni azienda, e le norme da seguirsi per la compilazione dei medesimi;
8. Il numero e la forma degli altri documenti che fossero utili al ragioniere nel disimpegno delle sue attribuzioni.

L'arte, specialmente nel campo inesauribile delle applicazioni, deve studiarsi di ottenere colla maggior chiarezza desiderabile, la massima quantità di risultati impiegando il minimo tempo, il minimo spazio e la minima fatica, senza mai perdere di vista i precetti della scienza. « Le memorie scritte devono essere ordinate in maniera, che abbiano a far conoscere chiaramente tutti i movimenti che succedono nell'amministrazione e l'effetto loro; la loro utilità è proporzionata all'esattezza, all'ordine ed al carattere persuadente, che hanno. » (5)

(5) Villa. *Nozioni e pensieri di pubblica amministrazione.* Pavia, tipi Bizzoni, 1867, pag. 415.

CAPITOLO TERZO.

SCUOLE COMPUTISTICHE.

(Cenni storici).

Articolo Primo.

La scuola italiana prima del 1867.

L'Italia nostra, che ha provato in molte circostanze di essere la culla delle scienze e delle arti, non è rimasta al disotto delle altre nazioni, nemmeno per ciò che riguarda l'arte e la scienza dei conti, poichè verso il 1400, avendo riconosciuti i difetti dell'arte usata fino a quei tempi, ci ha dato l'invenzione della partita doppia, ossia di un metodo computistico che, in forza de' suoi principii e delle sue regole di condotta, ci permette di seguire con più esattezza le variazioni del patrimonio, e ci permette di scoprire l'errore là dove il computista abbia segnato una somma invece di un'altra.

La comparsa della partita doppia segna il primo passo verso di quella scienza di cui oggi stesso andiamo in cerca, quantunque i nostri maggiori abbiano creduto di averla di già raggiunta, scambiando per scienza un perfezionamento dell'arte.

Nel periodo della nostra storia, che corre dal 1400 al 1867, troviamo un'infinità di opere e di opuscoli più o meno importanti, i quali si occupano della partita doppia, studiandola e ristudiandola, per applicarla alle aziende si pubbliche che private; troviamo uno studio generale delle aziende, per ognuna delle quali vengono accettati come indispensabili i seguenti conti generali:

1. *Capitale* o attivo netto;
2. *Cassa* o denaro;
3. *Magazzino* o mobili ed immobili;

a cui si uniscono, secondo i casi, i seguenti altri speciali:

1. Cambiali da riscuotere;
2. Cambiali da pagare;
3. Debitori;
4. Creditori.

Con questi conti che abbracciano il passivo e l'attivo del patrimonio e la loro differenza, si poteva bensì seguire tutto il movimento dell'azienda, ma non si aveva nel registro un primo quadro, che riassumesse in se stesso tutto l'inventario al principio del periodo amministrativo, un secondo quadro, che raccogliesse tutte le rendite e tutte le spese, e un terzo, che concentrasse tutte le attività e le passività in fine dello stesso periodo amministrativo. Si pensò quindi di aggiungere ai primi tre conti generali un conto denominato *Bilancio d'entrata* per l'inventario iniziale, un conto denominato *Spese e rendite* o danni ed utili, o perdite e profitti, o cavata; e un terzo conto chiamato *Bilancio d'uscita* per l'inventario finale.

In tal modo si venne a stabilire, non si sa in qual anno, che nei registri di qualunque azienda, sì pubblica che privata, dovessero apparire i seguenti conti:

1. Bilancio d'entrata.	Conti generali
2. Capitale.	
3. Spese e rendite	
4. Bilancio d'uscita	
5. Cassa.	
6. Magazzino	
7. Cambiali da riscuotere . . .	Conti speciali
8. Cambiali da pagare	
9. Debitori.	
10. Creditori	

Gli scarsi principii, che informavano il precedente sistema di conti, non erano da tutti gli scrittori completamente accettati, ma dopo non breve lasso di tempo si può con sicurezza asserire che la scuola italiana del secolo presente, condotta dall'immortale Francesco Villa, li riteneva come provenienti dalle seguenti considerazioni:

Si diceva:

1. In ogni azienda abbiamo almeno un proprietario, al quale spettano l'attivo, il passivo, l'attivo netto, le rendite e le spese, e perciò è necessario aprire uno o più conti per mettere in evidenza gli interessi del medesimo proprietario;

2. Nelle grandi aziende abbiamo i depositari responsabili del danaro, delle merci, delle macchine e simili, dati loro in custodia, e perciò bisogna aprire altrettanti conti quanti sono i depositari, onde si possa valutare ad ogni istante il grado della loro responsabilità;

3. Nelle piccole aziende, invece, non abbiamo i depositari, perchè il proprietario fa da solo, ma abbiamo pur tuttavia il danaro, le merci, i terreni, ecc., i quali vanno soggetti a variazioni continue, variazioni che è utile e necessario tenere in evidenza per conoscere meglio i singoli componenti del patrimonio. È perciò indispensabile aprire un conto a ciascuno dei suddetti valori nel modo istesso col quale si aprono nelle grandi aziende ai relativi depositari, e siccome il dare e l'avere di ciascuno dei detti conti non può riferirsi al proprietario, così si riferirà a dei *supposti depositari*, in luogo di quelli mancanti;

4. Se una persona ha un debito verso di un'altra persona, questa naturalmente ha un credito verso la prima, sicchè il *Dare* dell'una è uguale all'*Avere* dell'altra e viceversa.

In forza di queste considerazioni, la scuola italiana ritiene che si riferiscano al proprietario dell'azienda i conti:

1. Bilancio d'entrata;
2. Capitale;
3. Spese e rendite;
4. Bilancio d'uscita;

mentre i conti:

5. Cassa;
6. Magazzino;
7. Cambiali da riscuotere;
8. Cambiali da pagare;

si riferiscono a *veri depositari* quando vi siano realmente persone che abbiano per incarico la custodia del danaro, dei beni mobili ed immobili e delle cambiali, ed a *supposti depositari* quando non vi siano realmente.

Infine i conti:

9. Debitori;
10. Creditori;

si riferiscono sempre alle persone colle quali il proprietario ha rapporti esterni di credito e di debito.

Ammette ancora per principio fondamentale che *non si crea un debito senza creare contemporaneamente un eguale credito e viceversa*, e deduce da questo che, secondo i diversi fatti amministrativi da registrare, al *dare* di ciascun conto deve corrispondere l'*avere* di uno o più altri conti, e che all'*avere* di ciascuno deve corrispondere il *dare* di uno o di più altri; sicchè se la *somma complessiva del dare* di tutti i conti non uguaglia la *somma complessiva dell'avere* dei medesimi, si ha una prova sicura di errore nelle eseguite registrazioni.

Onde il ragioniere abbia una guida sicura che lo conduca alla registrazione delle molteplici e svariate operazioni amministrative, ammette infine la seguente regola generale:

Addebitare chi riceve un valore ed accreditare chi lo consegna.

Essa fa uso di due *registri principali*, del *giornale* cioè, e del *mastro*. Nel primo segna per ordine di data tutti i fatti amministrativi di qualunque natura, richiedendo che per ciascuno siano messi in evidenza i *conti debitori* e i *conti creditori* mediante la formola:

Tizio deve dare a Caio L. x,

o più semplicemente:

Tizio a Caio L. x,

nella quale espressione si legge che il primo deve dare al secondo la somma di *L. x*, e che, per conseguenza, il secondo deve avere dal primo la stessa somma.

Supponiamo, per dare un esempio, che nel giorno 21 marzo del 1880, noi avessimo comprato da Tizio metri 100 di panno nero a lire 10 il metro, promettendo il pagamento dopo due mesi.

Chi riceve questo valore? Il nostro depositario delle merci, *vero o supposto*, pel quale abbiamo aperto il conto *magazzino*. Il depositario sarà perciò *debitore*.

Chi consegna questo valore? Il corrispondente Tizio, il quale sarà perciò *creditore*.

Nel giornale faremo la seguente registrazione:

1880 marzo 21

Magazzino a Tizio L. 1000

per aver comprato da Tizio metri 100 di panno nero a L. 10 il metro, valuta a due mesi . . . . . L. | 1000 | »|

Nel mastro poi vengono aperti tutti i conti sotto la seguente forma:

DARE. MAGAZZINO. **AVERE.**

1880 marzo	21	a *Tizio* per m. 100 di panno nero a L. 10 il m. . . . . L.	1000	»							

DARE. TIZIO. **AVERE.**

					1880 marzo	21	Da *Magazzino* per panno. . . . . L.	1000	»		

nella quale si richiede siano messe in evidenza non solo le somme per cui il conto è debitore o creditore, ma eziandio la data e la causa del debito o del credito unitamente all'altro conto nel quale trovasi la opposta registrazione.

In tal modo sono collegati fra di loro tutti i conti del mastro; in tal modo i fatti amministrativi sono registrati nel giornale, per passarli poi al libro mastro, nel quale la somma unica del giornale viene inscritta una volta nel *conto debitore* e una volta nel *conto creditore;* in tal modo succede che havvi errore sicuro nelle registrazioni, quando il totale delle somme del mastro non è doppio del totale di quelle del giornale, e quando tutto il dare del mastro non è uguale a tutto l'avere del medesimo.

ARTICOLO SECONDO.

La scuola francese prima del 1867.

Uno dei vizi predominanti nell' Italia nostra si è quello di credere che gli stranieri in tutte le scienze e in tutte le arti sappiano far meglio di noi, e, in certi casi, siamo così buoni che, disprezzando i nostri prodotti, facciamo tanto di cappello a quelli

simili esteri, i quali poi, alla fine, vengono scoperti di una qualità o uguale od anche inferiore a quella dei prodotti dei nostri lavoratori.

Anche l'arte dei conti ha subito l' influenza di questo brutto vizio, anche l'arte dei conti della scuola italiana è stata alla sua volta disprezzata, per sostituire alla medesima una teoria nata in Francia per opera di Edmondo Degranges père.

Alcuni dei nostri scrittori del secolo presente hanno aperte ad occhi chiusi le porte alla sorella d'oltr'Alpe, accarezzandola con tanta tenerezza, da introdurla direttamente nelle scuole, quale panacea indispensabile per l'avvenire dei nostri studi.

La scuola francese ammetteva che in qualunque azienda si dovessero aprire i seguenti conti:

1. Cassa. . . . . }
2. Magazzino . . . . . }
3. Cambiali da riscuotere . . } Sono i famosi cinque conti generali;
4. Cambiali da pagare . . . }
5. Spese e rendite . . . . }
6. Capitale; 8. Bilancio d'uscita;
7. Bilancio d'entrata; 9. Debitori;
10. Creditori.

Il corpo della contabilità francese non ha nulla di diverso da quella italiana; eguale è il nome e il numero dei conti principali, eguale la divisione di ciascuno di essi in *Dare* ed *Avere*, uguale è il numero dei registri principali, uguali sono la regola generale e la formola di registrazione, uguale è il linguaggio, che serve ad esprimere i rapporti fra conto e conto; uguali, in fine, sono i mezzi per scoprire gli errori di registrazione e per correggerli. Ma se entriamo nella parte elevata dell'arte, se entriamo nello spirito che informa la partita doppia della scuola francese, troviamo una discrepanza così marcata, che sarebbe impossibile un accordo, senza il sacrifizio intero o dell' una o dell' altra.

La teoria della scuola francese appoggia sopra le seguenti riflessioni:

1° In ogni contratto hanno parte continuamente e necessariamente due persone, l'una che riceve o dovrebbe consegnare un valore, l'altra che consegna o dovrebbe ricevere lo stesso identico valore;

2° In qualunque operazione amministrativa il proprietario figura sempre come una delle parti contraenti, e, siccome diverse sono le cause per le quali il proprietario può essere debitore o creditore, così è giusto aprire al medesimo tanti conti quante sono le cause principali del suo debito e del suo credito;

3° Le persone che costituiscono la seconda parte contraente, in qualunque fatto amministrativo, sono quelle che hanno rapporti di interessi col proprietario, ossia i debitori e i creditori suoi, ossia persone esterne all'azienda.

Su queste considerazioni principali e su altre di minore importanza, la scuola francese ha creduto di ricavare per principio fondamentale della sua arte dei conti che *chi riceve un valore è sempre debitore di quel valore e chi lo dà è sempre creditore del medesimo valore*, qualunque sia la causa per cui si riceva o si dia, qualunque sia la persona che riceva o che dia.

Ha ricavato ancora che i conti:

Cassa,
Magazzino,
Cambiali da riscuotere,
Cambiali da pagare,

siano aperti al proprietario dell'azienda, mentre la scuola italiana li vuole aperti a veri od a supposti depositari.

In tal modo il proprietario risulta *debitore* del danaro, delle merci, del mobilio, degli immobili e degli effetti attivi che possiede, mentre al contrario risulta *creditore* degli effetti che egli stesso dovrà pagare. Il rovescio perfetto di ciò che fa e che vuole la scuola italiana.

Da ambedue le scuole il conto *Spese e rendite* è aperto al proprietario dell'azienda, ma siccome in quella francese completa i cinque conti generali aperti al proprietario, così è da ritenersi uno dei conti principali, mentre nella scuola italiana si manifesta un conto bensì utile, anzi utilissimo, ma sempre un conto secondario.

Il conto *capitale* è aperto esso pure al proprietario, ma la sua esclusione dai conti generali ce lo addimostra un conto di una

importanza secondaria, un conto di ripiego buttato là più per conservare l'eguaglianza numerica fra il *dare* e l'*avere* di tutti i conti, che per una necessità teorica; mentre nella nostra partita doppia è ritenuto il conto principalissimo del proprietario e quindi un conto, la presenza del quale è indipendente dal meccanismo computistico del sistema.

Il conto *Bilancio d'entrata è aperto ad un essere immaginario qualunque*, il quale si presenta in principio d'anno per agevolare l'apertura di tutti i conti, *consegnando al proprietario* il danaro, le merci, il mobilio, i terreni, i fabbricati e le cambiali da riscuotere, *consegnando ai terzi* le somme per le quali risultano debitori, *ricevendo dai terzi* le somme per cui risultano creditori, e *ricevendo in fine dal proprietario* le cambiali da pagare e l'ammontare dell'attivo netto o capitale (6).

Il conto *Bilancio d'uscita è aperto pur esso ad un altro essere immaginario*, che agisce in senso inverso di quello precedente. Esso presentasi in fine del periodo amministrativo per agevolare la chiusura di tutti i conti, *ricevendo dal proprietario* il residuo del danaro, delle merci, del mobilio, ecc., e *ricevendo dai terzi* i residui delle somme per cui sono debitori. Per compenso di ciò che ha ricevuto, egli *consegna al proprietario* il residuo delle cambiali da pagare e il residuo dell'attivo netto, e *consegna ai terzi* il residuo delle somme, per le quali risultano creditori (6).

Tutta questa liquidazione, come ben si comprende, è una pura supposizione.

Dalla scuola italiana i conti *Bilancio d'entrata* e *Bilancio d'uscita* sono aperti, come sappiamo, al proprietario dell'azienda.

I conti *Debitori* e *Creditori* della partita doppia francese hanno lo stesso scopo di quelli corrispondenti della scuola italiana, ma tanto nell'una quanto nell'altra hanno una importanza ben diversa.

Difatti la teoria di quella francese, non tenendo nessun conto dei depositari, i quali pure esistono nelle grandi aziende ed hanno rapporti di interessi col proprietario, si trova costretta a ricorrere teoricamente ad un'altra classe di persone per far fronte al proprietario nelle singole contrattazioni. Questa classe di persone si rende perciò tanto importante, che se noi volessimo levarla, non troveremmo più chi riceva un valore o chi lo consegni, non troveremmo che un termine solo, il proprietario, con grave danno della partita doppia francese. Esclusi i depositari, non restano che i debitori e i creditori che abbiano rapporti col proprietario; sono perciò indispensabili nella scuola francese: i loro conti perciò acquistano una importanza, che non si riscontra nella scuola italiana.

(6) Quando si arriva a questi acuti e si trovano degli ardenti seguaci, non bisogna maravigliarsi se, almeno nei tempi trascorsi, i profani scienziati hanno tenuta la contabilità in poca considerazione.

Non l'hanno nella scuola nostra, perchè questa non ha bisogno dei *debitori* e dei *creditori* per sostenersi, perchè questa ritiene *accidentali* i conti dei medesimi, come accidentali sono i crediti e i debiti di un individuo. Sono soltanto necessari per la partita doppia italiana i conti che, nell' articolo precedente, noi abbiamo segnato sotto il nome di conti generali, ed anche su questi si potrebbe fare una riduzione.

Non sarà discaro allo studioso il seguente prospetto, che raccoglie, in via sommaria, la base teorica della partita doppia italiana e della partita doppia francese.

Confronto tra la scuola italiana e quella francese.

	CONTI	Persone a cui si riferiscono i conti	
		Scuola italiana	Scuola francese
1	Bilancio d'entrata.	Proprietario	Essere immaginario
2	Capitale	Proprietario	Proprietario
3	Spese e rendite	Proprietario	Proprietario
4	Bilancio d'uscita	Proprietario	Essere immaginario
5	Cassa.	Depositari	Proprietario
6	Magazzino	Depositari	Proprietario
7	Cambiali da riscuotere. .	Depositari	Proprietario
8	Cambiali da pagare. . . .	Depositari	Proprietario
9	Debitori	Corrispondenti	Corrispondenti
10	Creditori.	Corrispondenti	Corrispondenti

Articolo Terzo.

Il Marchi.

Dinanzi a colui che fece riprendere la via delle Alpi alla teoria francese, noi ci sentiamo penetrati da profondo rispetto, quantunque avversari suoi nel campo dell'arte e della scienza.

Nel 1867, Francesco Marchi da Pescia, con un acume critico tutto suo proprio, con una di quelle argomentazioni che ti serrano nella strozza qualunque risposta, tentò pel primo di togliere *le finzioni, le convenzioni, le contraddizioni, e le ridicolaggini,* che erano state introdotte nella teoria del metodo in partita doppia.

Egli prese di mira la scuola francese, e dardeggiò con tanta bravura ed insistenza, da costringere il condottiero italiano della medesima, il cav. Filippo Parmetler, a deporre ogni speranza per la sua protetta, ed a rivolgere le sue cure alla nuova teoria escogitata dal Marchi stesso.

E questa fia lode massima al carattere e alla intelligenza del notissimo e venerando Parmetler, il quale così ha dato un nobilissimo esempio di grandezza e di abnegazione, che non troverà troppo facile riscontro nella storia dell'arte nostra.

Il merito principale del Marchi è quello di aver dato, colla sua opera *I Cinquecontisti,* una sconfitta intera alla scuola francese, ed una sconfitta parziale a quella italiana. In ciò siamo con lui, ma quando, per colmare il vuoto lasciato dalla sua critica, vuol cercare una nuova teoria sulla *vecchia arte* dei conti, non andiamo più d'accordo nei punti più importanti, come vedremo in seguito, se non ci mancano le forze.

Il Marchi prese l'arte dei nostri padri, la quale nella forma non differisce da quella francese, prese quei dieci conti che abbiamo esposti nel prospetto precedente, li studiò nell'intima loro natura, li analizzò profondamente, li classificò e, in una parola, nell'arte cercò la scienza, cercò la ragione d'essere dell'arte stessa, *lasciando quest'ultima nello stato primitivo senza aggiungervi un rigo.*

Egli ci disse:

1. Nelle aziende complicate e di grande importanza si distinguono realmente il proprietario, l'amministratore, i depositari e i corrispondenti debitori e creditori;

2. In quelle aziende ove non siano persone diverse dal proprietario e dai corrispondenti, il proprietario *funziona da amministratore e da depositario;*

3. In tutte le aziende, aprendo uno o più conti a ciascuna delle quattro qualità di persone suddette e mettendo in evidenza i loro rapporti, si dà luogo alla partita doppia;

4. Il conto dell'amministratore, essendo in continuo bilancio di *dare* e di *avere,* si trascura e si aprono invece i conti del proprietario, dei depositari e dei corrispondenti, mettendoli in rapporto diretto fra di essi, ma intendendo che siano sempre in rapporto con quello sottinteso dell'amministratore;

5. Per ragione di brevità nelle scritture, i conti del proprietario, dei depositari e in parte dei corrispondenti non vengono espressi dal nome delle suddette persone, ma dalle cause del debito e del credito, ma dalle cose e dai documenti comprovanti i debiti e i crediti;

6. In tutti gli atti amministrativi debbono figurare almeno due conti, l'uno in debito e l'altro in credito, esprimendo il debito col vocabolo *dare* e il credito col vocabolo *avere;*

7. Per agevolare la ricerca del debitore e del creditore, si deve seguire la regola di

Addebitare chi riceve un valore o chi di un valore diviene debitore, e di

Accreditare chi consegna un valore o chi di un valore divien creditore;

8. La somma del *dare* di tutti i conti deve formare un tutto eguale perfettamente alla somma dell'*avere* di tutti i conti medesimi, e avverandosi questa uguaglianza, si ha principio di prova che la scrittura è regolare;

9. Per conoscere il risultato dell'amministrazione si deve passare alla chiusura dei conti e *supporre* che l'amministratore e i depositari cessino dal loro ufficio e restituiscano il tutto al proprietario, *supponendo* inoltre che vengano pagati tutti i debiti e riscossi tutti i crediti dell'azienda.

Da queste considerazioni il Marchi dedusse che i conti:

1. Bilancio d'entrata. . . . } erano aperti al proprietario;
2. Capitale . . . . . }
3. Spese e rendite . . . . }

che i conti:

4. Cassa . . . . . } erano aperti a veri depositari;
5. Magazzino. . . . . }

che i conti:

6. Cambiali da riscuotere . . }
7. Cambiali da pagare. . . . } erano aperti ai corrispondenti dell'azienda;
8. Debitori . . . . . }
9. Creditori . . . . . }

che il conto:

10. Bilancio d'uscita, era un conto complessivo aperto ai depositari e ai corrispondenti insieme;

e che, finalmente, ognuno dei detti conti era in rapporto costante *con un conto generale sottinteso aperto all'amministratore dell'azienda*, sia questi o lo stesso proprietario o una persona diversa da lui medesimo.

Il Marchi, fisso nell'idea di non toccare l'arte dei nostri maggiori, ha limitate le sue sottili investigazioni alla teoria della medesima, teoria che, per quanto ingegnosa, *dovrà necessariamente contenere tutte le imperfezioni di un poema a rime obbligate*, teoria che non potrà mai confondersi colla scienza, GIACCHÈ QUESTA NON SI POTRÀ MAI TROVARE COL FISSARNE PRIMA LE CONSEGUENZE.

Articolo Quarto.

Il Cerboni.

Anche Giuseppe Cerboni cercò la scienza nell'arte dei nostri maggiori, ma non si lasciò dominare dal pregiudizio delle tradizioni, non impose a sè stesso una meta per forzare in seguito il suo ragionamento; egli fece opera da vero scienziato, che si sente libero, completamente libero nel pensiero e nell'azione.

Il Cerboni, camminando sulle tracce del suo predecessore, completò la cognizione scientifica del Marchi, aggiunse alla medesima altri veri sfuggiti al Marchi stesso, e poi, rivolgendosi all'arte, portò tale modificazione alla medesima, da non riconoscerla affatto, non solo nella forma, ma anche nel concetto che la ispira. Egli, difatti, cominciò dall'abolire il conto dell'amministratore, che il Marchi fu costretto a ritenere sottinteso, e ci disse giustamente che tutte le persone dell'azienda avevano solamente dei rapporti col proprietario della medesima, ossia che i doveri degli estranei erano necessariamente diritti del proprietario, e che i diritti degli estranei erano doveri dello stesso proprietario.

Da ciò dedusse che il conto del proprietario era costantemente l'antitesi perfetta del conto dei terzi, e che l'amministratore non era altro che il regolatore dei rapporti tra l'uno e gli altri; di qui due ordini di conti uguali e contrari, il proprietario da una parte e i terzi dall'altra, conti che possono compendiarsi nel seguente specchietto:

Proprietario		**Terzi**	
1° Immobili . . .	per l'attivo	1° Castaldo. . . .	per l'attivo
2° Danaro		2° Cassiere. . . .	
3° Mobili diversi		3° Magazziniere .	
4° Crediti.		4° Debitori. . . .	
5° Debiti.	pel passivo	5° Creditori.	pel passivo

La partita doppia, invece, limita i conti del proprietario alla sola *differenza tra l'attivo e il passivo*, senza considerare che tutto l'attivo di qualunque patrimonio, *in qualunque momento* del periodo amministrativo, costituisce l'oggetto dei diritti reali e personali del proprietario, e che tutto il passivo forma l'oggetto dei doveri personali dello stesso proprietario. Dico ciò, perchè nei registri dell'azienda la presenza del conto *Bilancio d'entrata* non è un bisogno nè per la scienza, nè per l'arte del Marchi, e perchè può essere preso con più logica, pel conto *iniziale ed espresso dell'amministratore*.

Dallo specchietto precedente si rileva che la Logismografia del Cerboni rappresenta completamente l'azienda due volte: una volta considerata nei riguardi del proprietario, e una volta con-

siderata nelle persone, che hanno rapporti di interesse col proprietario stesso.

Ma quando queste persone, in ispecie i depositari, non esistono in tutto o in parte, il Cerboni stringe la mano al Marchi, e ci ripete che il proprietario o l' amministratore vestirebbero anche la qualità di *agente consegnatario*, locchè, in fondo, si traduce per il proprietario nel *dovere giuridico* di custodire i suoi beni materiali, locchè ci riconduce in parte nella teoria francese, la quale vuole il proprietario debitore dei suoi beni mobili ed immobili.

La Logismografia registra qualunque fatto amministrativo in uno o più conti del proprietario e, nel tempo stesso, in uno o più conti dei terzi, mentre la partita doppia lascia inerti i conti del proprietario per tutti quei fatti amministrativi, che non racchiudono un guadagno o una perdita di qualunque natura.

Sono inoltre qualità caratteristiche della Logismografia le seguenti:

1° Considerare nello stesso registro il contenuto dei conti sotto più aspetti diversi, senza che i primi vengano alterati o annullati;

2° Dividere il contenuto dei conti in un numero indefinito di parti, in modo che il conto complessivo funzioni contemporaneamente a' suoi conti subalterni, cosicchè avremo, per esempio:

Denaro = Oro, Argento, Rame, Biglietti,

Cassiere = Cassiere di Roma, di Milano, ecc., in cui il totale delle parti del primo è sempre uguale al totale delle parti del secondo.

Tutto ciò era impossibile al Marchi, poichè le antiche regole della partita doppia si rifiutavano di ottenere i risultati del Cerboni. Il Marchi, per esempio, non avrebbe potuto dividere il conto complessivo di *Cassa* in *Oro*, *Argento*, *Rame* e *Biglietti*, senza sopprimere *nello stesso registro il conto Cassa*.

I punti principali della Logismografia del Cerboni sono raccolti dallo stesso Cerboni nei seguenti *canoni logismografici*:

Canone primo.

Ogni amministrazione consta di una o più aziende, ed ogni azienda ha un proprietario o un principale, a cui appartiene o assolutamente o per rappresentanza la materia da amministrare; e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o il principale entri in relazione con agenti e corrispondenti.

Corollario primo. — Può essere proprietario dell'azienda o un solo individuo o una riunione di individui costituitisi in società.

Corollario secondo. — Il principale dell'azienda, se non è il proprietario stesso, sarà sempre un rappresentante di lui, che abbia presso i terzi eguali poteri.

Corollario terzo. — Il proprietario o principale esercita di diritto la supremazia dell'azienda.

Canone secondo.

Altro è godere la proprietà e supremazia dell'azienda, altro è l'amministrarla.

Corollario. — Se il proprietario amministra l'azienda da se stesso, riveste la doppia distinta qualità di proprietario e di amministratore.

Canone terzo.

Altro è amministrare l'azienda, altro custodire le sostanze di lei, e risponderne materialmente.

Corollario. — Se l'amministratore, all'incarico della direzione degli affari dell'azienda, e di darne ragione, aggiungesse pure quello di costodirne materialmente le sostanze, vestirebbe due qualità, quella di amministratore e quella di agente consegnatario (7).

Canone quarto.

Non si crea un debitore senza contemporaneamente creare un creditore e viceversa.

---

(7) Da ciò si deduce che, quando il proprietario è solo, riveste tre distinte qualità: quella di proprietario, quella di amministratore e quella di agente consegnatario.

Corollario. — Ogni somma derivante da qualsivoglia operazione dell'azienda dev'essere registrata in *dare* ed in *avere* (8).

Canone quinto.

Il proprietario, amministri o no l'azienda, è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei inverso gli agenti e i corrispondenti.

Corollario primo. — Il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti, e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario.

Corollario secondo. — L'amministratore tiene la bilancia del *dare* e dell'*avere* tra il proprietario da una parte e gli agenti e corrispondenti dall'altra.

Corollario terzo. — L'amministratore non può essere debitore o creditore dell'azienda se non come agente consegnatario o corrispondente estraneo di essa (8).

Canone sesto.

Il *dare* e l'*avere* del proprietario non varia che pel fatto di perdite o di guadagni, ovvero per *accrescimenti* o *diminuzioni* alla prima dote che lo stesso proprietario assegnò all'azienda.

Corollario. — Le permutazioni degli oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda, od il passaggio di somme o di oggetti da un agente o corrispondente all'altro, purchè la somma della permutazione o del passaggio sia identica, non modifica nè la condizione economica del proprietario, nè quella collettivamente intesa degli agenti e dei corrispondenti.

Il merito del Cerboni è inapprezzabile, se consideriamo che la sua radicale modificazione all'arte dei conti ha svegliato tutti i ragionieri italiani ed alcuni degli stranieri, poichè ciò non sarebbe accaduto se, come il Marchi, si fosse fermato alla sola teoria.

La sola teoria non era sufficiente a farci studiare; avevamo bisogno di una scossa materiale per aprire gli occhi e constatare

(8) I canoni quarto e quinto ci fanno conoscere apertamente che il Cerboni ha lasciato al *Dare* e *Avere* il significato di *debito* e di *credito*, quale trovasi nella partita doppia e quale viene universalmente riconosciuto.

che la Logismografia, con tutto il corredo dei suoi principii, ci portava in un mondo completamente ignorato, e constatare che la Logismografia apriva a due battenti le porte per andare in cerca della vera ed assoluta scienza dei conti.

Articolo Quinto.

I ragionieri materialisti.

Hanno preso il nome di *materialisti* tutti quei ragionieri che, scartando i vocaboli *dare* e *avere*, hanno indicato le due sezioni di un conto colle parole *Attivo* e *Passivo*, *Aumenti* e *Diminuzioni*, *Carico* e *Scarico*, perchè si è creduto e si è voluto far credere, che senza il *Dare* e *Avere* i conti non rappresentino più lo stato di una o più persone, ma bensì movimento di pura materia, di materia vile a cui deve star lontano qualunque ragioniere, che abbia fior di senno. Sarebbe lo stesso sostenere che io, camuffato da Pulcinella, non sia più Zanghieri, ma bensì un altro.

Ma dacchè la cosa è fatta, accettiamola e andiamo avanti.

Il Biancardi non è secondo al Cerboni per ciò che si riferisce alla trasformazione dell'arte antica, ma sta con lui, ed anzi si innalza di un grado al disopra del medesimo, imperocchè egli è un riformatore ancora più radicale del Cerboni stesso. Nel 1876, mentre ferveva una lotta accanita tra la scuola del Marchi e quella del Cerboni, il Biancardi presentò un sistema di contabilità originalissimo per la forma e per una gran parte delle idee che lo ispirano, sistema che dall'autore venne chiamato:

Nuovo metodo di rendiconto a duplice tipo di analisi,

perchè appunto nel medesimo si mettono in evidenza:

1° I valori capitali attivi e passivi col *tipo di valori capitali;*

2° I frutti e le spese verificabili annualmente col *tipo di annualità.*

Il Biancardi divide l'azienda in *sezioni*, le sezioni in *capitoli*, i capitoli in articoli e fa sì che ognuno di questi conti abbia la sua *parte attiva* e la sua *parte passiva.*

Nel doppio tipo di analisi non si tengono una sola colonna per la parte attiva e una sola colonna per la parte passiva, secondo l'uso più comune dei sistemi per *dare* ed *avere*, ma si tengono dieci colonne per l' una e per l' altra, colonne che in ambedue i tipi portano le seguenti denominazioni:

Parte attiva . . . .
1. Residui in principio d'anno.
2. Entrata ordinaria.
3. Entrata straordinaria.
4. Sopravenienze.
5. *Variazioni in più.*
6. Riscossioni reali.
7. Riscossioni virtuali.
8. Radiazioni.
9. *Variazioni in meno.*
10. Residui in fin d'anno.

Parte passiva . . .
1. Residui in principio d'anno.
2. Spesa ordinaria.
3. Spesa straordinaria.
4. Sopravenienze.
5. *Variazioni in più.*
6. Versamenti reali.
7. Versamenti virtuali.
8. Radiazioni.
9. *Variazioni in meno.*
10. Residui in fin d'anno.

Nel 1878 mi presentai io pure, e, scaricando il mio fucile contro il *dare* e *avere*, feci conoscere che i *conti patrimoniali* potevano essere trattati per *aumenti* e per *diminuzioni*, e i *conti finanziari* per *previsioni* e *accertamenti* (9); nel 1879, in un abbozzo, manifestai chiaramente che tutti i conti si dovevano aprire al *proprietario* e che si dovevano trattare per *aumenti* e per *diminuzioni* essendo lo stato iniziale uguale a zero (10); nel

(9) *La teoria di* F. MARCHI *applicata alla partita doppia.* Rieti, Tipografia Trinchi, 1878, pag. 64, 101 e 102.

(10) *Ragioniere*, anno 1879, vol. I, pag. 155.

1879 lo stesso Biancardi pubblicò la *scrittura doppia* nella quale *sostituì* al *dare* e *avere* le parole *attività* e *passività* riferendole non al titolare di ogni conto del proprietario, degli agenti e dei corrispondenti, ma all' azienda rappresentata dall' amministratore (11); nel 1880 il prof. Pisani pubblicò la sua *Statmografia*, *sostituendo* al dare e avere le parole *carico* e *scarico*, e sostenendo una teoria antitetica di fatti amministrativi, che egli vuol chiamare *materialistica*, quasi che i conti del Marchi e del Cerboni non contenessero della materia.

Nel 1881 il prof. Bonacini pubblicò che i conti si devono aprire al *proprietario* dell'azienda e che devono essere trattati per *diminuzioni* e *aumenti*, riferibili costantemente ad un conto generale denominato *Stato del Proprietario*, nello stesso modo che il dare e l' avere dei singoli conti del Cerboni, prima serie, si riferiscono costantemente al *Proprietario* (12); il Besta, professore ammiratissimo di ragioneria alla scuola superiore commerciale di Venezia, è noto da molto tempo come materialista, ma non si può dire ancora il suo ultimo pensiero intorno alla natura di tutti i conti e al nome che egli darà alle sezioni di ciascuno di essi, poichè dal suo importantissimo trattato, in corso di stampa, non ci è dato di rilevarlo con piena sicurezza. È bensì vero che si parla di *aumenti* e *diminuzioni* dell'oggetto dei conti, ma è anche vero che in molti trattati di contabilità a *dare* e *avere* si parla pure di aumenti e di diminuzioni, di variazioni in più e di variazioni in meno della sostanza e del patrimonio.

Finalmente l'egregio amico, il prof. D'Alvise, in una lunga serie di articoli pubblicati sul *Ragioniere*, apre i conti al *proprietario* (persona giuridica) e tratta:

1° I conti patrimoniali degli *elementi* e del *netto*, indicando le due sezioni di ciascuno coi vocaboli *Attivo* e *Passivo;*

2° I conti finanziari, distinguendo le due sezioni coi vocaboli *Previsioni* e *Accertamenti;*

(11) *Scrittura doppia che bilancia l'attività e passività dell'azienda*, Lodi, tip. dell'Avo, 1879.

(12) *La Logismografia con soli conti del Proprietario*, Reggio Emilia, tipografia Bondavalli, 1881.

3° I conti degli impegni, chiamando le dette sezioni *Impegni* e *Adempimenti*.

Io non so se vi siano altri cosiddetti *materialisti*, ma da quello che vedo, potrei quasi assicurare che tutti hanno sentito l'intimo legame che unisce il proprietario e la materia amministrabile, e che per conseguenza tutti i conti i quali hanno per oggetto o una quantità concreta o una quantità astratta, si intendono aperti al proprietario.

Nel rappresentare, però, questo comune concetto, ci troviamo così bene affiatati, che, se ci riunissimo, faremmo un coro da far scappare mezzo mondo; per cui fa d' uopo convenire che è sempre molto più facile battere, o bene o male, la strada vecchia, giacchè spesso in quella nuova inciampiamo a nostro dispetto, e spesso spesso non ci accorgiamo che tutto il sugo dei nostri paroloni si riduce, in fondo in fondo, a una *mera sostituzione di vocaboli*, i quali, per essere più intelligibili del *dare* e dell'*avere*, scoprono più facilmente il debole delle nostre teorie; sicchè anche un profano potrà cantarci che le spese non formano *attivo*, che le rendite non costituiscono *passivo*, che se le spese *previste* figurano nelle *diminuzioni*, non si sa perchè le spese *accertate* debbano figurare negli *aumenti*, che se le rendite *presunte* sono un *carico*, non possono essere contemporaneamente uno *scarico*, e molto meno lo sono quando dallo stato di *previsione* passano a quello dell'*accertamento*, poichè le competenze previste e quelle accertate sono della stessa natura, e dove stan bene le une, stanno meglio le altre.

Un profano potrà comprendere che il pagamento di una somma e la consegna di una cosa venduta o regalata non *aumentano il passivo*, ma diminuiscono invece l'attivo; un profano infine ci dirà che, se il cambiamento di luogo di una merce deve *aumentare il passivo*, egli correrà di nuovo in traccia del *dare* e dell'*avere*, poichè almeno con essi non comprenderà nè sè stesso, nè gli altri.

CAPITOLO QUARTO.

FUNZIONI GENERALI DELL'AZIENDA

Articolo Primo.

Quali siano le funzioni generali dell'azienda.

Persuasi che la scienza va in cerca dei soli fatti, sui quali formola le sue leggi, stabiliamo anzitutto un fatto, intorno alla esistenza del quale non può sorgere alcuna contestazione.

Le funzioni dell'azienda, considerate in particolare, variano di numero e di importanza nelle diverse aziende, ma considerate invece nel loro scopo più generale, possono ridursi alle seguenti:

1. Funzioni di organizzazione;
2. Funzioni di amministrazione;
3. Funzioni di custodia;
4. Funzioni di liquidazione;
5. Funzioni di ragioneria.

Le prime comprendono tutte quelle azioni diverse, le quali hanno per iscopo lo stabilimento dell'azienda ne' suoi primordi, e tutte le altre che in seguito portano delle modificazioni all'organismo della stessa azienda; le seconde costituiscono il principale ordine di funzioni, per le quali si governa la vita dell'azienda, per le quali si fanno inventari, si fanno preventivi, si compra, si vende, si riscuote, si paga, si fanno contratti, ecc.

Le funzioni di custodia hanno per iscopo di proteggere i beni dell'azienda da tutti i pericoli a cui possono andare soggetti e

di mantenerli, per quanto è possibile, in quello stato che li rende atti al servizio a cui sono generalmente destinati. Comprendono perciò la manutenzione e riparazione dei terreni, dei fabbricati, delle macchine, degli attrezzi, del mobilio, ecc., la conservazione di tutte le cose mobili negli scrigni, nei magazzini, nelle cantine, nei fienili, nelle stalle, negli archivi e via dicendo, la conservazione integrale dei nostri diritti verso i creditori, sia colle ipoteche che coi sequestri conservativi e simili.

Le funzioni di liquidazione comprendono tutte quelle operazioni per cui si determina con precisione ciò che prima era dubbio, incerto e contestato, tutte quelle per cui cessa un ramo qualunque dell'azienda, e tutte quelle infine, per cui, sospeso ogni atto dell'amministrazione ordinaria, si trasformano in denaro tutte le cose valutabili dell'azienda.

Le funzioni di ragioneria infine hanno per iscopo di rappresentare l'azienda in tutti i suoi particolari, in tutti i momenti della sua vita, non solo per lasciare memoria di quello che si è operato per le funzioni precedenti, ma anche perchè dal passato si argomenti l'avvenire, ma anche per rattenere nella loro orbita tutte le funzioni precedenti e costringerle a procedere armonicamente le une accanto alle altre, senza scosse, senza perturbazioni di sorta.

I cinque ordini di funzioni precedenti possono dirsi generali, perchè si riscontrano in tutte le aziende durante la vita di queste; ma dato anche che ciò non sia vero per tutte, non si potrà negare che in qualunque azienda, esistono almeno le funzioni del secondo e del terzo ordine, esistono cioè:

1. *Le funzioni di amministrazione*;
2. *Le funzioni di custodia.*

Quale è difatti quell'azienda nella quale, o bene o male, non si amministri?

Qual'è l'azienda nella quale, o bene o male, non si spieghi quell'attività che si rende necessaria per provvedere i mezzi atti a soddisfare prima i bisogni più imperiosi del proprietario, e poi a migliorare la condizione del medesimo?

Qual'è l'azienda nella quale non si custodiscano i beni materiali del patrimonio? Nella peggiore ipotesi non mancherà la

custodia del danaro, giacchè la predilezione, quasi istintiva, che ha l'uomo per questo potente mezzo di scambio, porta naturalmente l'uomo stesso a guardarlo con ogni cura, affine di impedire agli altri di appropriarselo, e di impedirne la distruzione, se il danaro è rappresentato dalla carta monetata.

Il bisogno della conservazione individuale e della sociabilità che accompagna costantemente ogni uomo è sufficiente per determinare una risposta alle domande precedenti; basta cioè per farci conoscere che in ogni azienda esistono le funzioni di amministrazione e quella di custodia dei beni patrimoniali.

Articolo Secondo.

A chi spetti l'esercizio delle funzioni dell'azienda.

Dalla osservazione dei fatti la mente umana ha bisogno di trarre, per astrazione, delle leggi costanti che la guidino in mezzo alle varietà delle circostanze, ed estendano i limiti dei nostri giudizi; e perciò il Marchi, osservata la continuità delle funzioni dell'azienda, ed osservato che nelle grandi aziende chi amministra è l'amministratore, chi custodisce i beni immobili è il castaldo, chi custodisce il danaro è il cassiere, e chi custodisce le altre cose mobili prende il nome generico di magazziniere, ha dedotto delle leggi generali per qualunque azienda, facendo uso del seguente ragionamento.

L'insieme di tutte le cure che hanno per iscopo la direzione dell'andamento di un'azienda è una *funzione da amministratore*; la custodia dei beni immobili è una *funzione da castaldo*; la custodia del danaro è una *funzione da cassiere*; la custodia dei mobili diversi è una *funzione da magazziniere*; e perciò, siccome dette funzioni si riscontrano in tutte le aziende, ne deriva che in tutte vi dovrebbero essere, oltre al proprietario, l'amministratore, il castaldo, il cassiere, ed il magazziniere; oppure, riunendo, vi dovrebbero essere, oltre al proprietario, gli agenti suoi. Se poi nella realtà dei fatti non troviamo sempre tutte queste persone l'una dall'altra fisicamente distinta, vuol dire che il proprietario stesso, o qualunque altro, ne riveste il carattere e le relative fun-

zioni, sicchè esso fa da amministratore, da castaldo, da cassiere e da magazziniere.

Da ciò si deduce che in tutte le aziende non solo vi dovrebbero essere di diritto le dette persone, ma che vi sono realmente, anche quando il proprietario è solo, perchè egli allora riunisce in se stesso le due qualità di proprietario e di agente per conto suo.

Queste conclusioni costituiscono per Marchi e in gran parte per Cerboni i principii fondamentali della scienza dei conti, ed hanno tale e tanta apparenza di verità, che tengono soggiogati quasi tutti i ragionieri italiani, incominciando dalle più spiccate individualità computistiche come un Bonalumi, un Ferruzzi, un Lironcurti, un Massa, un Parmetler, un Riva, un Rossi, ed altri molti, pei quali è quasi un'eresia il pensare diversamente, tanto è tirannica dell'umano pensiero l'abitudine.

Prego questi sommi colleghi a ricordarsi che in tempi a noi non molto lontani si ammettevano universalmente come verità indiscutibili che *la natura avesse orrore pel vuoto, che il corallo fosse un vegetale, che fosse una chimera la circolazione del sangue, che la terra stesse ferma,* ecc., mentre oggi in grazia di Torricelli, di Peyssonel, di Harvey e di Galileo, si considererebbe come destituito di senso comune chi volesse mettere in dubbio *il peso dell'aria, il corallo-animale, la circolazione del sangue e il giro della terra intorno al sole.*

Io credo di avere argomenti sufficienti per provare nei seguenti articoli che l'attuale teoria dei conti è fondata sull'errore, e che tutte le funzioni dell'azienda sono funzioni del proprietario.

Articolo Terzo.

L'amministrare è una funzione del proprietario.

Il vocabolo azienda associa in sè stesso l'idea della ricchezza, del capitale, del lavoro, e della direzione del lavoro, elementi tutti necessari alla produzione di nuove ricchezze, di nuovi capitali e quindi della prosperità di una nazione; sicchè, data un'azienda qualunque, una fra le prime idee che sorgono nella mente dell'osservatore, è quella di *patrimonio,* poichè, come sappiamo, senza di questo l'azienda sarebbe nulla.

La nostra mente entrerebbe in un *caos* indefinibile se concepisse la possibilità di un patrimonio universale che fosse di tutti e che a tutti servisse; anzi dirò meglio che la mente nostra non può arrivare a concepire un patrimonio universale, pel quale l'individuo non abbia il sentimento di ciò che è suo e di ciò che non è suo.

Dall'idea perciò di patrimonio la mente nostra trae necessariamente quella di *proprietario del medesimo*; e siccome è innato nell'uomo il desiderio della propria conservazione e del proprio miglioramento economico, così nell'idea di proprietario essa trova anche quella di *amministrare,* senza cercarla fuori di lui, senza annetterla a persona diversa da lui medesimo.

Se l'uomo è spinto dalla natura a conservare il proprio individuo, nasce spontaneamente che a lui solo spetti fornirsi di tutti i mezzi che concorrono alla sua conservazione; se l'uomo è spinto dalla natura a migliorare la sua condizione, ne deriva necessariamente che a lui solo spetti di fare e di non fare tutto ciò che stima opportuno al suo miglioramento, a lui solo spetti di comperare, di vendere, di produrre le sue rendite, adempiere ai suoi impegni, stipular contratti, vegliare alla esecuzione dei medesimi e compiere mille altri fatti di simil genere; ne deriva in una parola che a lui solo spetti di amministrare il suo patrimonio.

Da tutto ciò si inferisce che *amministrare è una funzione naturale del proprietario,* e che quando il proprietario amministra il suo patrimonio esercita una funzione sua propria, mentre allorquando nell'azienda abbiamo un amministratore, questi esercita una delle funzioni del proprietario.

Dopo quanto ne ha detto uno dei più autorevoli scrittori (13), la verità di questa tesi non ha bisogno di nessun'altra dimostra-

(13) L'illustre Giovanni Rossi, a pag. 5 delle *Attinenze logismografiche,* scrive: « L'amministrazione economica è un fatto naturale inscindibile dalla natura dell'uomo e dalla vita socievole di lui. Non puossi in modo veruno immaginare un uomo, il quale non amministri . . . . . in una parola l'amministrazione economica è ingenita e doverosa per ogni individuo, e per

zione per i seguaci del Marchi e molto meno per quelli del Cerboni, e perciò farò punto per passare all'altra funzione generale dell'azienda.

Articolo Quarto.

Custodire è una funzione del proprietario.

La funzione di amministrare si esplica nel fatto con una serie di atti, che mentre producono delle variazioni nel patrimonio, tendono a conservare e a migliorarne la sostanza. Ora sarebbe egli possibile conservare e migliorare la sostanza di un patrimonio, senza custodire gelosamente i valori che concorrono a determinare la sostanza stessa? Sarebbe egli possibile che io conservassi e migliorassi la sostanza che mi appartiene, lasciando deperire per negligenza i miei beni? Si può conciliare una buona amministrazione con una pessima custodia dei beni del patrimonio?

No, risponderanno in coro i lettori, poichè fra *l'amministrare* e *il custodire* i beni di un patrimonio vi è tal nesso intimo che non puossi concepire il primo senza il secondo, e, fino ad un certo punto, non si può concepire il secondo senza pensare anche al primo.

Diremo allora che dall'idea di amministrare scaturisce quale conseguenza immediata, necessaria ed assoluta, l'idea della custodia dei beni del patrimonio, e che perciò anche quest'ultima non cade fuori di quella di proprietario, ma che anzi è racchiusa nella medesima, unitamente al concetto di amministrare. Voglio concludere con ciò che se *l'amministrare* è una funzione del proprietario, lo è e lo deve essere anche quella di *custodire* i beni del patrimonio.

Concediamo pure che la custodia sia indipendente dalla funzione di amministrare. Ne viene forse da ciò che al proprietario non spetti la custodia dei suoi beni, e che il custodire non sia una funzione del proprietario?

L'uomo ha fame, ha sete, ha caldo, ha freddo, ed ha una moltitudine di altri bisogni fisici, intellettuali e morali, pei quali è costantemente trascinato alla ricerca dei mezzi necessari per soddisfarli.

I bisogni principali dell'uomo sono costanti, e perciò una volta trovati i mezzi suddetti, una volta che essi stanno in potere dell'individuo, che deve usarne, è l'individuo stesso quegli che naturalmente è portato a conservarli e a custodirli, poichè nessun altro è più di lui dominato dal sentimento della conservazione di sè medesimo, e perciò nessun altro, più di lui, ha interesse che quei mezzi restino sempre là per rispondere ai suoi bisogni. Se a noi costa in generale tante fatiche il mettere insieme un capitale che ne assicuri l'avvenire, possiamo noi credere che ad un estraneo spetti la custodia di quel capitale, che è stato riunito unicamente per noi e che serve unicamente alla soddisfazione dei nostri bisogni? Se noi abbiamo lavorato da mane a sera per provvedere di che vivere ai nostri figli, non vi pare abbastanza doloroso il pensiero che ne spetti la custodia, non a noi, ma ad altra persona del tutto indifferente al benessere dei nostri cari, la quale, o per negligenza, o per ignoranza, o per cattiveria, potrebbe lasciar perire le nostre sostanze? Non vi pare abbastanza strano il dire che se noi vogliamo custodire quei capitali, usurpiamo le attribuzioni di un terzo del tutto estraneo?

Il sentimento della custodia dei propri beni è altrettanto possente nell'uomo, quanto quello di amministrare, e forse forse lo è ancora di più. L'uomo-bambino lo sente senza poterlo spiegare, l'uomo-bambino quando tiene fra le sue mani qualche oggetto gradito, difficilmente si risolve a cederlo ad altri. Il fanciullo è geloso del suo piccolo patrimonio di giocattoli, e non soffre nemmeno che altri lo tocchi, per tema che si guasti o che gli venga a mancare in qualunque altro modo. E se il bambino rompe spontaneamente qualche fantoccio automatico, lo fa evidentemente per studiarne la costruzione, lo fa perchè sente il bisogno irresistibile del *perchè delle cose*. Il suo pianto succes-

---

conseguenza è uno dei fatti naturali dell'uomo. » A pag. 8 ritorna sull'argomento e dice: « Il proprietario è amministratore nato. Lazzaro sarà amministratore di sè medesimo; Epulone invece si prenderà la sola cura amministrativa di delegare altri a quelle *funzioni che natura lo aveva incaricato di compiere* ».

sivo per la mancata ricomposizione del suo balocco, conferma pienamente il sentimento innato della custodia.

Egli è perciò che mi pare che si vada contro natura, quando si vuole sostenere che al proprietario non spetti la custodia dei propri beni, ma che spetti invece a persone estranee agli interessi e ai sentimenti del proprietario stesso. Egli è perciò che io credo con profonda convinzione che la custodia dei beni del patrimonio sia una delle principali funzioni del proprietario.

Uno dei nostri maggiori e per età e per sapere, mi disse un giorno, passeggiando per Roma: Ma allora dove va la *dualità antitetica dell'arte*?

Io non so dove vada e non mi curo di saperlo per ora, giacchè io non posso e non voglio nè preparare, nè forzare il mio ragionamento per arrivare ad una *conseguenza prestabilita.*

È giusto, ma temo che questo affare della custodia sia un boccone troppo duro, specialmente pei nostri capelli bianchi, poichè porterà l'arte in un campo totalmente nuovo, e lei sa meglio di me che l'abitudine è la nostra seconda madre. Passeranno perciò molti anni, prima che lei veda germogliare le sue idee. — Speriamo che non sia profeta.

Articolo Quinto.

Considerazioni complementari.

Il proprietario che campeggia nei due articoli precedenti è il proprietario unico con o senza famiglia, e benchè esso rappresenti il maggior numero di aziende, anzi sia quello che comunemente prende il nome di proprietario, pure non è lecito passare a delle conclusioni generali intorno alle funzioni dell'azienda se prima non abbiamo studiate le stesse funzioni in quelle aziende, dove il proprietario non è un individuo solo, ma bensì una comunità di individui.

I comuni, le provincie, gli Stati, le società operaie, industriali e commerciali, i circoli artistici, letterari, scientifici, politici e simili sono altrettante aziende nelle quali il proprietario è una

riunione di persone, che formano o un corpo politico, o un corpo morale, o una società qualunque.

In queste aziende, trattandosi di soddisfare i bisogni che hanno in comune tra di loro tutti i comproprietari, si rende più che mai necessaria un'oculata amministrazione e una diligente custodia dei mezzi, che possono concorrere a soddisfare i detti bisogni. Ma a chi spetta per natura l'esercizio di queste funzioni? Ai comproprietari od a persone estranee?

Basta enunciare questa proposizione perchè la mente nostra si decida spontaneamente in favore dei comproprietari; basta enunciare questa tesi perchè il lettore comprenda che, se all'individuo isolato spetta l'esercizio di quelle funzioni, che soddisfano i suoi bisogni, il fatto non cambia punto natura, allorquando più individui, affetti dagli stessi bisogni, stanno riuniti, onde si possano superare quegli ostacoli, che essi non avrebbero potuto superare disgregati; onde si possa raggiungere uno scopo, che sarebbe loro stato impossibile quando gli uni avessero agito indipendentemente dagli altri.

Possiamo perciò ritenere per fermo che anche nelle aziende sociali l'esercizio delle funzioni dell'azienda spetta a tutti i comproprietari insieme, ossia è un fatto naturale del proprietario di quelle aziende.

Ma, chiederà il lettore, dovranno tutti i comproprietari esercitare contemporaneamente le funzioni dell'azienda?

La è questa una quistione estranea ad un lavoro teorico, come il nostro, ma ciò non ostante ci intratterremo alcun poco sulla medesima.

Il buon andamento dell'azienda è e deve essere la comune aspirazione di tutti i singoli comproprietari, e siccome è privilegio di pochi l'avere l'abilità necessaria a condurre convenientemente un'azienda qualunque, così tutti i comproprietari sono portati dallo stesso loro interesse a scegliere fra di loro non solo coloro che per zelo, onestà e abilità, possono esercitare le funzioni dell'azienda, ma coloro eziandio che hanno la capacità necessaria per determinare, sorvegliare e giudicare l'operato dei primi. Così pure, non trovando fra i comproprietari chi voglia o possa assumersi tali attribuzioni, ricorreranno alle persone

estranee, scegliendo fra queste, quelle che hanno tutti i requisiti necessari per promuovere e tutelare l'interesse dell'azienda.

In tal modo operando troveremo sempre nelle aziende sociali chi *amministra e custodisce per ordine e per conto di tutti i comproprietari*, come pure troveremo chi rappresenti i comproprietari stessi, chi cioè ha il mandato di determinare, sorvegliare e giudicare l'operato degli amministratori e dei depositari.

La verità che appena abbiamo sfiorato nel presente articolo è una di quelle, che nello svolgere dei secoli è stata più d'ogni altra malmenata durante la lotta tra la forza e la ragione. Consoliamoci però che ora è entrata in possesso della civiltà moderna, la quale va di mano in mano applicandola con sempre maggior estensione. Vediamo difatti, per citare un solo esempio, che quasi tutte le moderne nazioni incivilite hanno un Parlamento (*rappresentanza del proprietario*), eletto in tutto o in parte dai cittadini della nazione (*comproprietari*); hanno dei ministri (*amministratori*), scelti per lo più fra gli eletti della nazione, ministri che sono autorizzati ad incaricare dei cittadini ad esercitare la funzione di custodia e le funzioni di ragioneria; hanno finalmente un capo supremo, che non si impone più col rimbombo delle artiglierie, ma che viene eletto nelle repubbliche, e riconosciuto coi plebisciti nelle monarchie liberali.

Da ciò si vede come la scienza dei conti si ricongiunga col diritto costituzionale e col diritto amministrativo.

Osservazione. — Le Opere Pie e le Casse di risparmio non sfuggono a questa teoria, poichè in esse, almeno attualmente, il proprietario è una persona fittizia o giuridica, è cioè l'*Istituto stesso*, e quindi l'amministratore agisce costantemente in nome e per conto dell'Istituto che rappresenta.

CAPITOLO QUINTO.

LE FUNZIONI GENERALI DELL'AZIENDA IN RAPPORTO COLLA SCIENZA GIURIDICA

Articolo Primo.

Il diritto di proprietà.

La scienza giuridica per opera di uno de' suoi più strenui campioni, il Pacifici-Mazzoni, ci dice che « sta nella natura intrinseca del diritto di proprietà il potere di godere della cosa posseduta, di disporne nella maniera più assoluta ed esclusiva, di abbandonarla e di abusarne sino alla distruzione ».

La stessa nostra legislazione civile così definisce il diritto di proprietà: « La proprietà è il diritto di godere e di disporre delle cose nella maniera più assoluta, purchè non se ne faccia un uso vietato dalle leggi e dai regolamenti ».

Il Demolombe: « Come dritto assoluto, la proprietà conferisce al padrone sulla sua cosa un potere sovrano. Egli può usarne, *usus*, può goderne, *fructus*, può abusarne, *abusus*. Questi tre elementi o attributi, essendo riuniti nella sua mano, non formano per lui che un solo tutto e un dritto unico, che è la proprietà perfetta (14) ».

Il Romagnosi parlando del diritto di proprietà, quale diritto naturale, così si esprime: « La padronanza altro in sostanza non è che un dominio proprio e indipendente; il dominio poi è la

(14) *Corso del codice civile*, 2ª edizione, Napoli 1874, fasc. 28, pag. 199, numero 543.

facoltà propria e indipendente di usare e di agire su delle cose e delle persone a proprio beneplacito; la proprietà sia reale che personale finalmente consiste in un dominio indipendente ed esclusivo, in quanto viene attribuito a taluno. Essa dir si potrebbe una *suità* di diritto.

« In tutte queste idee entra *l'indipendenza* a dar loro la forma, cosicchè se loro levate questa qualità lasciando il resto, la padronanza, il dominio e la proprietà svaniscono intieramente (15) ».

Il Burlamacchio a sua volta dice: « Lo stato di proprietà è un altro stabilimento importantissimo, che produce un nuovo stato accessorio. Esso modifica il diritto che tutti gli uomini avevano originariamente sopra i beni della terra, e distinguendo accuratamente ciò che deve appartenere a ciascuno, assicura a tutti un godimento tranquillo e pacifico di quanto essi posseggono; lo che è un mezzo atto assai a mantenere fra loro la pace e la buona armonia. Ma poichè gli uomini avevano originariamente il diritto di usare in comune di tutto ciò che la terra produce pei loro bisogni, egli è chiaro che se questo poter naturale si trova attualmente ristretto e limitato, riguardo a certe cose, ciò non può avvenire che per una conseguenza di un qualche fatto umano; e perciò *lo stato di proprietà*, che produce queste limitazioni deve esser messo nella classe degli stati *accessori* (16) ».

Sarà ora di fermarsi, poichè anche un volume di citazioni autorevoli, ci manterrebbe costantemente nello stesso campo, senza uscirne di una linea, specialmente per ciò che riguarda il diritto di proprietà sulle cose mobili.

È però d'uopo osservare che per conseguenza necessaria del vivere sociale, *l'esercizio* di questo diritto deve subire una restrizione, acciocchè appunto si mantenga fra gli uomini la pace e una buona armonia; deve cioè il proprietario usare del suo diritto in modo da non ledere i diritti degli altri. È questa una restrizione che non scema punto il diritto di proprietà, ma lo

(15) *Assunto primo della scienza del diritto naturale*, 5ª edizione, Prato, 1838, pag. 93.

(16) *Elementi di diritto naturale*, Venezia, 1820, pag. 59.

rinvigorisce di tanto da mantenerlo nella sua piena integrità, giacchè togliendola, noi faremmo il primo passo per distruggere lo stesso diritto di proprietà.

Articolo Secondo.

Diritto di amministrare.

Se il proprietario per la natura intrinseca del suo diritto di proprietà, può usare ed abusare delle proprie cose, come meglio gli talenta, è evidente che ha eziandio il diritto di amministrare il suo patrimonio, poichè diversamente si distruggerebbe il suo diritto principale, riducendolo a un semplice godimento della cosa posseduta, quasi nè più, nè meno di ciò che si verifica nell'usufrutto.

Il Romagnosi a pag. 94 dell'opera citata (15) parlando di libertà dei diritti e dei doveri, quali funzioni utili della forza umana, conclude: « Io ho diritto di nutrirmi senza essere impedito, di vestirmi senza essere impedito, di *amministrare il mio patrimonio* senza essere impedito. »

Il Laurent parlando degli effetti del diritto di proprietà così si esprime (17): « Le sens ordinaire du mot *disposer* implique le droit *d'aliéner* et encore la *faculté d'abdiquer* sa propriété sans la transferer à un autre . . . . . Enfine le droit de disposer de la chose donne encore au maître celui de la *dénaturer*, d'en *changer* la forme et la substance même, en la *consumant*, si c'est une chose consomptible, en la *détruisant* si c'est une chose non consomptible. »

A pag. 137, n. 103 continua: « La loi donne au propriétaire le pouvoir absolu de *disposer;* ce droit est de l'essence de la propriété; si le maître en est dépouillé, sa propriété est *anéantie.* »

Il Demolombe a pag. 200, n. 544 dell'opera citata (14) entra in maggiori particolari così dicendo: « Il proprietario ha il diritto:

(17) *Principes de droit civile*, Bruxelles, 1876, tome sixième, pag. 133, n. 101.

« Di adoperare la sua cosa a tutti gli usi che a lui piaccia, quandochè non vi sia naturalmente destinata;

« Di modificarne e cangiarne all'intutto la forma, la destinazione e il modo di godimento;

« Di costruire o piantare al di sopra, di scavare al di sotto;

« Di alienare in tutto o in parte a favore di un terzo; di rinunziarvi, di abbandonarla *pro derelicto habere*, senza trasmetterla ad un altro;

« Di lasciarla deperire, ed eziandio di degradarla o distruggerla. Per esempio, dice Pothier, il proprietario di una buona terra da coltura ha il diritto, se così gli piaccia, di lasciarla soda, talchè non serva che al pascolo di bestiami; siccome il proprietario di un bel quadro ha il dritto di farvi passar sopra un colore per cancellarlo, o il proprietario di un libro ha il dritto di gettarlo nel fuoco o di lacerarlo, se così gli prenda vaghezza.

« Il proprietario è libero infatti di commettere queste sorte di eccessi sulla sua cosa, poichè ogni restrizione preventiva, ledendo il dritto medesimo di proprietà, avrebbe avuto assai più pericoli che vantaggi. Se il governo si costituisce giudice dell'*abuso*, ha detto il filosofo Raynal, non tarderà a costituirsi giudice dell'*uso;* ed ogni vera idea di proprietà e di libertà sarà perduta. »

Se accettiamo che il proprietario abbia diritto di proprietà sulle cose sue, dobbiamo anche necessariamente accettare che egli abbia il diritto di amministrare i suoi beni, abbandonando l'idea che ne abbia il dovere; mentre se accettiamo che egli abbia il dovere di amministrare dobbiamo rinunziare al diritto di proprietà.

Articolo Terzo.

Una obbiezione.

La legge vieta, in certi casi, l'uso e l'abuso delle proprie cose, come in quello della interdizione del padre e simili; e perciò non sarà più vero che il diritto di proprietà conceda al proprietario un dominio dispotico sui beni del suo patrimonio.

La legge positiva non è la scienza giuridica, ma bensì una applicazione della medesima, o almeno dovrebbe esserla.

Tuttavia per non lasciare senza risposta questa importante quistione, diremo che la legge positiva è la suprema tutrice dell'intera società, e per questo fatto deve restringere il mio diritto, qualora nell'esercizio del medesimo io impedisca agli altri membri della società l'esercizio del loro diritto; deve restringere l'esercizio del mio, qualora la società ritragga un danno dal mio vantaggio individuale. Con tutto ciò essa non distrugge il mio diritto di amministrare, ma ne regola l'esercizio in modo che dall'armonia risultante siano consolidati e protetti non solo i diritti individuali, ma anche quelli della società intera.

La legge positiva non dice mai in senso assoluto e generale: *Voi proprietario avete il dovere di amministrare i vostri beni*, ma dice invece: *Voi non potete fare questo o quell'altro uso particolare di questa o quell'altra parte del vostro patrimonio;* lasciandogli in tal modo il diritto di usare diversamente di ciò che egli possiede.

Ed anche nel caso della inabilitazione del prodigo genitore, essa viene a sanzionare un supremo principio di umanità, di giustizia e dirò anche di scienza, poichè riconosce nei figli e negli altri membri della famiglia la loro compartecipazione al godimento della proprietà. La famiglia difatti è una società in cui il capo è soltanto proprietario di nome e non di fatto; l'individuo appena mette famiglia, riunisce intorno a sè dei consoci nella proprietà, e perciò egli non può distruggere quella parte del patrimonio che, anche tacitamente, egli ha assegnato agli altri membri della sua famiglia. Anche in questo caso, la legge, *ad istanza degli altri membri della famiglia*, non dice al proprietario: Voi avete il dovere di amministrare, ma dice ad uno dei comproprietari: Voi, *quale amministratore* di cose che non vi appartengono, avete il dovere di bene amministrare.

Alcuni scrittori moderni hanno voluto innalzare la scienza dei conti ad un più nobile seggio, ricercando nella medesima uno scopo eminentemente morale. Ci hanno detto che il proprietario ha il *dovere morale* di amministrare, di conservare e di custodire i suoi beni e che perciò viene altamente giustificato il suo *dare* pei valori attivi, quando è solo nell'azienda.

I diritti e i doveri morali si corrispondono, e mentre il proprietario ha il *dovere morale* di amministrare il suo patrimonio, ne ha eziandio il *diritto morale*.

Perchè allora si preferisce quello a questo? Perchè allora questo dovere non si mette in evidenza anche quando il proprietario non è solo nell'azienda?

Perchè si vuole o per dritto o per rovescio cercare la scienza in una regola di registrazione, che è esclusivamente il prodotto dell'empirismo.

Del resto io credo che sarebbe un errore imperdonabile il pretendere che la scienza dei conti, invadendo il campo dell'etica, si occupasse dei *diritti* e dei *doveri morali*.

Chiuderemo perciò affermando che *il proprietario ha diritto di amministrare il suo patrimonio e tuttociò che dal patrimonio dipende.*

Articolo Quarto.

Diritto di custodire.

Il diritto di amministrare e il diritto di custodire i beni del patrimonio sono così intimamente legati fra loro che ciò, che abbiamo detto dell'uno si può ripetere quasi completamente dell'altro.

Perciò limiteremo il nostro dire ad un esempio, onde si chiarisca ancora di più il nostro concetto.

Io sono solo, non ho famiglia e posseggo uno scrittoio che è di assoluta mia proprietà, perchè l'ho di già pagato completamente.

Ora se in un brutto giorno mi salta il grillo di mandarlo in pezzi e di buttarlo al fuoco, chi mi potrà impedire di farlo?

La scienza giuridica no, perchè essa mi insegna invece che io sono nella pienezza de' miei diritti; la legge positiva nemmeno, perchè non arreco danno ad alcuno; la legge morale meno di meno ancora.

Ed allora chi oserà innalzarsi al disopra di tutte le leggi per impormi la conservazione di quell'oggetto?

Io son certo che, se il lettore è un profano in materia di conti, non potrà arrivare a comprendere come una sola teoria computistica mi imponga la conservazione di quell'oggetto; come una sola teoria computistica mi dica: Alto là; voi non potete distruggere i vostri beni, perchè avete il *dovere* di conservarli, quale depositario dei medesimi.

E qui nascerà un serio contrasto tra l'io proprietario e l'io depositario, contrasto, che non può necessariamente finire con una transazione, e che, pur dovendo terminare, finirà coll'annientamento o dell'uno o dell'altro dei contendenti. E siccome sarebbe assurdo far cessare l'io proprietario di una cosa mobile, ne emerge che la trista sorte piomberà sull'io depositario, il quale così andrà in fumo, conculcando la teoria computistica che gli aveva dato la vita.

Accettiamo adunque senza preconcetti che *il proprietario ha diritto di custodire le cose materiali del suo patrimonio.*

Articolo Quinto.

Gli antenati del dare.

Platone e Aristotile volevano il comunismo, e i cristiani hanno accettato le teorie di Platone, sostenendo che i ricchi sono detentori dei beni di tutti, giacchè essi ne hanno il *deposito*, giacchè essi non hanno il diritto assoluto di disporne.

Se la provvidenza ha confidati i beni a qualcuno, si è perchè con una intelligente ripartizione, questi ristabilisse l'eguaglianza tra tutti.

I padri della chiesa non fanno appello alla violenza per stabilire il comunismo, ma fanno appello alla carità. Con tutto ciò però finiscono alle stesse conclusioni che il socialismo il più spinto.

Infatti S. Gregorio da Nizza dice: Guai al ricco che dimentica che egli è il *depositario* dei beni di Dio. Se lo dimentica, egli sarà un usurpatore dei beni, che appartengono a tutti, egli sarà un tiranno crudele, una bestia feroce, una bestia insaziabile di rapina.

S. Basilio e S. Crisostomo non vedono alcuna differenza tra il ricco, che rifiuta di dar parte de' suoi beni ai poveri, e il ladro.

Un illustre predicatore ha insegnato questo diritto evangelico ai suoi uditori stupefatti:

Il ricco è *debitore*. Guai a lui se non salderà il suo *debito*. Se egli è stato proprietario legittimo de' suoi beni, egli sarà eziandio il proprietario legittimo della sua dannazione (18).

Benchè i preti parlassero a nome di colui, che i cristiani venerano, come figlio di Dio, pure i loro fedeli fecero orecchie da mercanti, e stettero attaccati più che mai ai propri beni; e, siccome certi mali sono contagiosi, essi stessi finirono coll'imitare l'esempio, tanto che ora se ritornassero S. Gregorio, S. Basilio e S. Crisostomo sarebbero i primi a chiamare i carabinieri.

Dal contenuto di questo articolo sarei tentato di dedurre che i padri della chiesa sono stati gli inventori della partita doppia a *dare* e *avere*. Se fosse così, avrebbe almeno un'origine santa, e ai tempi che corrono non sarebbe fuor di luogo relegarla in un convento, dove, almeno in origine, si ripudiava la proprietà come il più detestabile dei vizi.

Articolo Sesto.

Le obbligazioni continue.

Interpretando il *dare* e *avere* per *doveri* e *diritti* e facendo buon viso alla regola tradizionale di registrazione, ci dimentichiamo di osservare che avviene giornalmente un fatto, ci dimentichiamo cioè la *estinzione delle obbligazioni*.

La teoria del dare e avere, più materialista dei ragionieri materialisti, ha invece osservato che la materia cieca si distrugge in apparenza, per prodursi sotto altra forma; ha osservato cioè che la *creazione* è continua; e quindi ha posato la sua filosofia nella perpetuità dei diritti e dei doveri giuridici.

A questo proposito, cedo molto volentieri la parola all'amico D'Alvise, per ricordare uno dei tanti dialoghi computistici, fatti a Spoleto, e nei quali egli, forte delle lezioni del Besta, correggeva spesso qualche mio ragionamento, poco esatto, in fatto di

(18) Laurent, opera citata (nota 17) pag. 115 e 120.

diritti e doveri (19): « Le teorie personalistiche esigono che si notino sempre *nascite* di *doveri* in *dare*, *nascite* di *diritti* in *avere*. Oh! le morti non avvengono mai?

« Colla vendita di una merce muore:

1° Il diritto di proprietà del proprietario;

2° Il dovere di custodia del consegnatario.

« Col pagamento di un debito muore:

1° Il diritto del creditore;

2° L'obbligo del debitore.

« Queste morti, queste estinzioni, non sono nè diritti, nè doveri. — Come si registrano?

« La maggior parte degli autori risponde col Rossi, *che la cessazione di un diritto dà luogo al dovere di riconoscerlo cessato, e quindi al correlativo diritto in chi aveva prima l'obbligo.* »

« Il nuovo dovere ed il nuovo diritto però escono dal campo patrimoniale; non versano più su di un *oggetto economicamente valutabile*, ma su di un fatto puramente personale, e non potrebbero registrarsi nei conti patrimoniali, neanche, secondo il Rossi.

« Ad ogni modo vediamo dove si va a finire, accettando la registrazione. — Ammettiamo pure che la registrazione dei *nuovi diritti* e *doveri* sia un'indicazione che annulli i *doveri* e i *diritti* prima notati; ma la cessazione dei *nuovi* non avviene forse mai? — E se per ogni *morte* notano una *nascita*, come non si accorgono che a tale stregua non c'è più fine? — Quando pagate un creditore notate il suo *dovere di riconoscere* scemato il debito, e il vostro *diritto* corrispondente. Sia; ma quando egli *riconosce*, mandandovi la quietanza, anche la *nuova* relazione giuridica *cessa*, e voi allora, se non volete escludere questo fatto naturale, dovete notare il *vostro dovere* di riconoscere che egli ha riconosciuto il *suo diritto* correlativo! Che se riconoscete di aver ricevuta la quietanza, anche questa relazione ultima cessa, e al solito noterete *il dovere di riconoscere che avete riconosciuto di aver ricevuta la quietanza...*!!

« Ognun vede ormai che la teorica porta ad un circolo vizioso,

(19) *Ragioniere*, anno 1888, volume IV, pag. 226.

da cui è impossibile uscire senza escludere il *fatto naturale* e *necessario* dell'estinzione dei diritti e degli obblighi.

« Ma poi certe volte si va a dei colmi. Un debitore diventa insolvente e per la mutazione passiva del caso, notano un *diritto del debitore stesso;* un altro muore senza lasciare nè eredi, nè ricchezze, e la teoria invita a registrare un *diritto del morto;* un cassiere scappa in America con tutta la cassa, e la teoria esige si noti un *diritto del cassiere ladro* » (20).

Articolo Settimo.

Una osservazione.

Qui sorge naturale una osservazione, ed è questa:

È molto facile comprendere come il Marchi, essendo lo scopritore di questa teoria, siasi illuso intorno alla verità scientifica della medesima, poichè ciò non è estraneo alla natura umana; ma come si spiega che quasi tutti gli altri ragionieri l'hanno accettata con entusiasmo, portandola in trionfo da un capo all'altro d'Italia?

Alla domanda non è tanto facile la risposta; ma è certo però che la tendenza dello spirito umano a far buon viso a tutto ciò che sa di poetico; il rispetto nel Marchi per le forme ed i vocaboli tradizionali, il quale non ha allontanato alcuno dalle vecchie abitudini pratiche; la esistenza vera dei diversi funzionari nelle grandi aziende, i quali hanno il dovere di amministrare e custodire il patrimonio, e quindi il principio che il più dà legge al meno; le stravaganti teorie computistiche insegnate allora in Italia e confutate dal Marchi con argomenti molto stringenti; la facile apparenza di verità delle idee del Marchi, e il bisogno infine di una unità di concetto fissa ed invariabile, che portasse un po' di luce, avranno, senza dubbio, contribuito al trionfo della sopradetta teoria, poichè si rendeva allora evidente, che per portare l'ordine nelle confuse fila dei ragionieri, erano aperte due

(20) Chi desiderasse esaminare qualche altro colmo, vegga *La mia Teoria*, di F. Marchi, pag. 35 a 37.

sole strade: O seguir Marchi, o romperla colle tradizioni. Ma sottrarsi alle vecchie abitudini pratiche, voleva dire battere una strada non mai esplorata e perciò incerta e difficile (21), sicchè si credette utile ed opportuno scegliere la prima, senza punto pensare che conduceva agli antipodi di quella scienza, che si andava cercando, senza punto pensare che, camminando su quella via, la scienza dei fatti amministrativi per eccellenza, si allontanava dalla realtà degli stessi fatti, mettendosi in aperta opposizione colla scienza giuridica, quantunque credesse di rappresentare i diritti e i doveri giuridici del proprietario.

(21) Il Cerboni e il Biancardi hanno rotto il ghiaccio delle tradizioni, e, quantunque il primo accetti nel proprietario il *dovere di custodia*, pure rappresenta anche i diritti reali dello stesso proprietario, pure tutte le altre novità della Logismografia ci hanno ormai abituati a camminare su di una nuova strada. — Speriamo adunque di imparare a camminare anche senza il *dare* e *avere* come *indicatori* delle due *sezioni* di un conto. — Scrive Victor Hugo che i progressi non si fanno con una sola marcia.

CAPITOLO SESTO.

IL PRIMO PRINCIPIO DELLA SCIENZA DEI CONTI

Articolo Primo.

Ancora le funzioni dell'azienda.

Abbiamo dimostrato nei capitoli precedenti che l'*amministrazione* e la *custodia* sono *funzioni naturali* del *proprietario;* abbiamo pure dimostrato che il *proprietario* ha il *diritto giuridico* di *amministrare* e di *custodire* i beni del suo patrimonio, e che quindi l'esercizio di dette funzioni per parte del proprietario non fa sorgere nessun dovere giuridico nel proprietario stesso, dovere, la *sussistenza* del quale, porta con sè necessariamente la distruzione del diritto di amministrare e di custodire, per finire alla distruzione del diritto di proprietà.

Abbiamo limitato il nostro dire a due soli ordini di funzioni, ma è evidente che anche *le funzioni di organizzazione, le funzioni di liquidazione, le funzioni di ragioneria* e tutte le altre che una fervida mente potrebbe trovare nell'azienda, rientrano nell'ordine generale delle funzioni del proprietario.

Sarebbe di certo assai curioso argomentare in senso contrario, poichè non si comprende un proprietario che non abbia il diritto di formarsi, organizzandola, la sua azienda, e di esercitare poi tutte le funzioni dipendenti, quando abbia il diritto naturale e positivo di esercitare quelle principali.

Articolo Secondo.

Enunciazione del principio fondamentale.

È tempo ormai di raccogliere le vele, affine di trovare una espressione unica che contenga tutte le verità che siamo venuti tratteggiando fino a questo punto.

A tale scopo osserveremo che dalle considerazioni precedentemente svolte, si deduce molto facilmente che, se l'idea di amministrare e quella di custodire i beni del patrimonio sono congenite e naturali a quella di proprietario, le funzioni adempiute dall'amministratore, dal castaldo, dal magazziniere e dal cassiere non sono funzioni proprie di questi agenti dell'azienda, ma sono tutte funzioni del proprietario, funzioni che essi esercitano in nome e per incarico del proprietario medesimo. Ne emerge pure che allorquando il proprietario da solo amministra la sua azienda, quando custodisce i suoi beni immobili, quando custodisce il suo danaro e riscuote e paga da solo ecc., non fa nè da amministratore, nè da castaldo, nè da cassiere, nè da magazziniere, ma fa unicamente da proprietario. E se anche il nostro linguaggio fosse così povero da esser costretti a dire che fa da amministratore, da castaldo, da cassiere e da magazziniere per proprio conto, non possiamo però intendere con questo che egli eserciti funzioni altrui, ma dobbiamo intendere che egli esercita funzioni sue proprie.

Possiamo perciò concludere che

Tutte le funzioni dell'azienda sono funzioni naturali del proprietario.

È questo il primo e il più importante principio di quella scienza dei conti che mi sono proposto di mettere in chiaro con questo scritto; principio che, quantunque d'ordine generale, registro fra quelli della scienza dei conti, perchè, tra le scienze, soltanto questa può trarre dal medesimo quelle conseguenze utili, che servono a caratterizzarla, e quindi a distinguerla da tutte le altre scienze.

Prima di lasciare l'enunciato principio, ci piaccia di osservare che esso contiene implicitamente anche il concetto che il proprietario abbia il diritto giuridico di esercitare tutte le funzioni dell'a-

zienda, poichè abbiamo detto che sono *funzioni naturali* del medesimo, che non sono cioè funzioni avute per delegazione dagli altri uomini.

Articolo Terzo.

Sulle ali della fantasia.

Arrivati a questo punto si rende superflua qualunque altra dimostrazione, che abbia per iscopo di consolidare vieppiù il nostro principio, e di provare ancora una volta l'erroneità di quello, sul quale si fonda attualmente la scienza dei conti, poichè gli argomenti portati in favore della nostra tesi ci sembrano più che sufficienti a produrre nel lettore quella tranquillità d'animo, che è propria soltanto di colui che è in pieno possesso della verità.

Tuttavia non sarà discara al lettore un'ultima prova, una prova indiretta, che, con linguaggio matematico, chiameremo di *riduzione all'assurdo* (22).

L'abuso dei principi astratti e la mania di dare alle conseguenze maggior estensione che alle premesse sono state in ogni tempo causa di un funesto ritardo alla scoperta della scienza vera, poichè certe combinazioni ideali, sebbene false, riescono graditissime all'intelletto, il quale le riceve dalle mani del genio e le porta in trionfo, compiacendosi a prestar loro un impero senza limiti e sforzando così la natura a piegarsi ad esse. Talchè, al dire di alcuni, le *costellazioni* dovevano essere *dodici*, *dodici* essendo gli *apostoli*; gli *evangelisti* non potevano essere che *quattro*, *quattro* essendo i *venti cardinali*; l'uomo ha *due occhi*, perchè *due* sono i luminari magni, il *sole* e la *luna*; i *pianeti secondari* dovevano essere *sei*, perchè *sei* erano i *pianeti primari* (23).

Roma dovendo essere capo dell'universo e per la monarchia temporale e per l'ecclesiastica, dovea essere fabbricata e fondata dal capo del mondo rinascente, dico, da Noè (24).

---

(22) Se una teoria è vera, esagerandola resta sempre vera; se è falsa, esagerandola diviene mostruosa.

(23) Gioia, *Elementi di filosofia*, pag. 138.

(24) Teoli, *Teatro istorico di Velletri*, 2ª edizione, pag. 25.

Seguendo tali vaneggiamenti dello spirito umano non si può prevedere la fine della nostra corsa, poichè collo stesso diritto col quale Tizio ha fatto un passo fuori della realtà delle cose, Caio ne può fare un altro, io un terzo ed altri quanti ne vogliono. — Il campo dell'ideale non ha limiti.

Vediamo se la cosa è possibile anche in materia di conti:

a) Il tenere i registri dell'azienda è una funzione da ragioniere;

b) Il lavorare un podere è una funzione da contadino;

c) Il portare un oggetto è una funzione da facchino;

d) Il verificare l'esattezza di un conto è una funzione da controllore;

e) L'aprire e chiudere le porte degli uffici amministrativi è una funzione da portiere, ecc.

Quando nell'interesse della sua azienda, il proprietario esercita le predette funzioni, egli fa da ragioniere, da contadino, da facchino, da controllore, da portiere e via dicendo; quasichè le qualità di ragioniere, di contadino ecc., fossero incompatibili con quella di proprietario.

Seguendo un ragionamento di questa portata non si arriverebbe a comprendere quale dovrebbe essere l'intima natura della qualità di proprietario, se non che farne un essere perfettamente immobile, che non può nemmeno portarsi a chiedere danari al suo cassiere, senza invadere il campo dei servitori.

In tal modo ragionando si arriva a sostenere che il proprietario non ha alcuna funzione propria, ad eccezione di quella di mangiare i prodotti del suo patrimonio. Cosicchè si farebbe del proprietario l'ultimo e il meno importante personaggio dell'azienda; e, levandolo completamente, non si toglierebbe all'azienda stessa quella vitalità che le viene impressa dalle azioni dell'amministratore e dei depositari, ma se ne aggiungerebbe piuttosto, poichè sarebbe così tolto di mezzo colui, che non ha altro ufficio, fuori di quello di consumare le rendite della stessa azienda, togliendo così all'amministratore una gran parte dei mezzi che gli possono essere utili per conservare e migliorare il patrimonio.

Fortuna pei proprietari che stiamo sull'ali della fantasia.

Articolo Quarto.

Riconferma del principio fondamentale.

Il lettore si sarà accorto che, esagerando i concetti, che informano la scienza attuale, si arriverebbe a ritenere come utile l'abolizione dei proprietari, conseguenza la quale non era certamente nelle intenzioni di tutti i valenti scrittori di contabilità.

Una osservazione più matura della realtà dei fatti avrebbe condotto di certo i partidupplisti e i logismografi ad una conclusione del tutto opposta a quella a cui sono arrivati, e specialmente ai *logismografi non mancava che un solo passo, riconoscere cioè che il proprietario è anche depositario nato de'suoi beni.*

Infatti le stesse ragioni che li hanno indotti a ritenere che il proprietario sia *amministratore nato*, avrebbero dovuto condurli direttamente a riconoscere eziandio che egli è anche *custode nato* de'suoi beni.

Come mai il Rossi si è lasciato sfuggire a pag. 51 delle sue *Attinenze*, che quando il proprietario è solo ha *responsabilità giuridica verso se medesimo?*

Eppure la sua mente vasta e feconda era ben capace di far superare all'arte questa ed altre mille difficoltà.

Una osservazione più accorta avrebbe condotto i nostri egregi avversari a riconoscere che la filosofia computistica deve essere una completa personificazione della logica generale e non di una logica così particolare che finisce per non essere nemmeno compresa profondamente dagli stessi cultori delle discipline computistiche, logica che è la vera causa del male di cui si occupa il Rossi a pag. 266 e 267 de'suoi saggi di critica logismografica.

Una osservazione indipendente dalle regole dell'arte, li avrebbe condotti ad ammettere che quando il proprietario è solo funziona unicamente da proprietario, e che quando in realtà, vi sono anche degli agenti, questi non esercitano funzioni loro proprie, ma per incarico avutone, esercitano una parte delle funzioni del proprietario stesso.

« Così facendo avrebbero dato alla loro scienza una base so-

lidissima contro qualunque attacco, poichè *nuove scoperte* potevano bensì *allargare* gli aspetti e la sfera del loro principio, ma non mai *sbugiardarlo* (25) ».

Se il Cerboni, che ha conquistato tanti allori, rinunziasse alla *eredità della custodia*, tutti accorreremmo intorno a lui per formare una forte legione, pronta a partire per la conquista computistica dell'universo intero.

---

(25) Ardigò, *Psicologia*, pag. 55.

CAPITOLO SETTIMO.

PERSONE DELL'AZIENDA

Articolo Primo.

Persone di fatto delle diverse aziende.

In tutte le aziende dalle più vaste alle più limitate, da quella di uno Stato a quella di un ciabattino, troviamo costantemente uno o più proprietari.

In molte, come in quelle di uno Stato, di una Provincia, di un Comune, di una Società e in quelle dei grandi capitalisti, troviamo che il proprietario sta in continui rapporti con persone estranee, come amministratori, cassieri, magazzinieri, agenti rurali, deponenti, debitori e creditori, persone estranee che variano col variare dell'entità dell'azienda.

I cassieri, i magazzinieri, gli agenti rurali o castaldi ed in generale tutti coloro che ricevono in custodia i beni mobili ed immobili costituiscono la classe dei *depositari:* tutti coloro che hanno depositato presso di noi dei valori di loro proprietà sia per custodia, sia per pegno che per qualunque altra causa, formano la classe dei *deponenti;* infine tutti i debitori e creditori propriamente detti determinano il gruppo dei *corrispondenti*.

Cosicchè nell'azienda noi possiamo considerare non più di cinque classi di persone e cioè:

1. Uno o più proprietari;
2. Uno o più amministratori;
3. Uno o più depositari;
4. Uno o più deponenti;
5. Uno o più corrispondenti;

a cui aggiungeremo la classe degli *impiegati subalterni* e quella degli *operai* indispensabili al buon andamento dell'azienda.

Prima di passare alle persone di diritto di qualunque azienda, fermiamoci un tantino intorno alla classe dei *deponenti*, che è stata sempre compresa fra i *corrispondenti creditori*.

Tizio vi ha dato in custodia un brillante del valore di L. 1000.

Tizio vi ha dato in pegno un braccialetto del valore di L. 300.

Tizio vi ha mandato una cambiale di L. 600 da incassare per suo conto.

È egli per questi fatti *creditore* di L. 1900?

È bensì vero che egli ha dei *diritti* verso di voi, ma è altrettanto vero che questi diritti sono di una natura ben diversa da quelli che determinano la qualità di *creditore*, poichè essi sono omogenei a quelli che il proprietario ha verso i depositari suoi, appunto perchè il *proprietario* in questo caso è *depositario* di quei valori. — E come il proprietario non è creditore verso i suoi depositari, così i deponenti non sono creditori verso il proprietario.

Tizio si trasformerà in *creditore* solamente quando noi potremo disporre dei valori depositati, come se fossero di nostra proprietà; Tizio con cui siamo in conto corrente, si trasformerà in creditore solamente *quando abbiamo incassata* la sua cambiale di L. 600, poichè solamente allora noi possiamo disporne a nostro beneplacito.

Questa quistione ne richiama un'altra. — Coloro presso dei quali noi teniamo dei valori di nostra proprietà, come merci da vendere per nostro conto, danaro per fare acquisti per nostro conto ecc., sono *corrispondenti debitori?*

No. Essi non sono nè più nè meno che depositari, come depositari sono i cassieri e le diverse specie di magazzinieri, e nei casi posti ad esempio, riuniscono anche le qualità di amministratori temporanei.

Prima di finire vi piaccia considerare inoltre che gli *archivisti* sono *depositari* di una importanza se non superiore, almeno uguale a quella dei cassieri e dei magazzinieri, poichè sono destinati alla custodia di documenti che in qualche caso particolare possono avere un valore di gran lunga superiore a quello

di un oggetto qualunque, poichè essi hanno gli stessi doveri e gli stessi diritti di tutti gli altri depositari, e debbono rispondere egualmente dei danni prodotti o dalla loro negligenza o dalla loro malafede.

Articolo Secondo.

Persone di diritto di qualunque azienda.

Le persone di fatto che esistono nelle diverse aziende sono un elemento troppo variabile per fondarsi sul medesimo nella ricerca dei principii più generali che, affrattellando l'una azienda coll'altra, gettano le basi della scienza e dell'arte dei conti. Di qui la necessità di ricercare con diligenza quali siano le persone essenzialmente necessarie alla formazione dell'azienda, o in altri termini quali siano le persone di diritto di qualunque azienda.

Marchi e Cerboni e tutti i seguaci sì dell'uno che dell'altro, studiandosi di liberare l'arte dei conti da quel puro empirismo, nel quale fu mantenuta fino ai nostri giorni ed innalzarla così a dignità di scienza d'applicazione, hanno vivamente sentito il bisogno di indagare quali siano le persone, senza delle quali non è possibile un'azienda qualunque; ed hanno concluso, l'abbiamo visto, che in tutte le aziende, oltre le funzioni, vi sono *realmente* il *proprietario*, l'*amministratore* e i *depositari*, poichè quando anche il proprietario è solo, questi allora riveste le due qualità di proprietario e di agente per conto suo.

Noi crediamo di poter restringere al solo proprietario il concetto del Marchi e del Cerboni, senza che perciò ne venga scemata l'efficacia della scienza; crediamo anzi con questo di imprimere alla stessa un nuovo impulso, che abbia le sue radici là dove traggono origine tutte le scienze moderne, e cioè nella osservazione dei fatti.

Qualunque azienda dalla più vasta alla più microscopica è completa allorquando alla formazione della stessa concorrono le *funzioni*, le *persone* e la *materia*, dicemmo anzi (art. 2, cap. I°) che l'idea d'azienda svanisce completamente mancando uno solo dei suddetti fattori.

Ora, siccome *tutte le funzioni dell'azienda sono funzioni naturali del proprietario*, od in altri termini, essendo il proprietario l'organo designato dalla natura ad eseguire tutte le funzioni dell'azienda, ne viene per logica conseguenza che basti il solo proprietario a determinare il numero e la natura delle persone essenzialmente necessarie alla formazione dell'azienda stessa. Avendo difatti, nell'azienda un proprietario, noi troviamo le funzioni, le persone che eseguiscono queste funzioni e la materia che è l'oggetto delle funzioni stesse.

L'azienda perciò *esiste* appena che nella medesima esiste un proprietario, senza bisogno alcuno di aggiungervi uno o più amministratori, uno o più depositari; ed è *completa* come quella nella quale al proprietario fanno corona una falange di amministratori ed una miriade di depositari.

Le persone adunque che natura ha destinato a formare l'azienda si limitano al solo proprietario, e perciò la scienza, attenendosi ne' suoi responsi più generali al solo necessario, ci conduce a stabilire che il proprietario determina e completa qualunque azienda, oppure, ciò che val meglio,

Il proprietario è l'unica persona di diritto di qualunque azienda.

Questo principio, che a noi sembra di una verità incontestabile, trova la sua sanzione nella pratica delle cose, poichè non havvi azienda di sorta senza il proprietario, poichè le aziende dove il proprietario è solo od accompagnato dai deponenti e corrispondenti (26), sono in una maggioranza strabocchevole di fronte a quelle che hanno uno o più amministratori, uno o più depositari; poichè infine tutte le leggi e gli atti delle aziende sociali ci mostrano apertamente che gli amministratori e i depositari non sono che mandatari del proprietario.

(26) I deponenti e i corrispondenti sono una mera accidentalità in qualunque azienda e perciò nulla tolgono od aggiungono ai nostri principî e a quelli stessi del Marchi e del Cerboni.

Articolo Terzo.

Il proprietario e l'amministratore.

Il proprietario è il primo e il più importante personaggio di qualunque azienda; anzi è il solo personaggio, che la scienza deve riconoscere indispensabile per la formazione dell'azienda stessa. Ma molte volte il proprietario o no sa, o non può, o non vuole eseguire le funzioni di amministrare il suo patrimonio; ed allora, spogliandosi non del suo diritto, ma delle azioni che scaturiscono dal medesimo, lascia che una persona di sua fiducia lo rappresenti nell'esecuzione di tutte quelle operazioni, dalla bontà delle quali dipende la prosperità dell'azienda; persona che prende denominazioni diverse secondo la natura dell'azienda stessa a cui è preposta, e può chiamarsi *ministero, deputazione provinciale giunta municipale, consiglio direttivo, consiglio d'amministrazione* e in generale *amministratore.*

L'amministratore così inteso (e come mai dovrebbe intendersi?) eseguendo una funzione del proprietario, sta a questi come il mandatario sta al suo mandante; e come la situazione di qualunque siasi mandatario è l'opposto di quella del mandante del medesimo, tanto che i *diritti* dell'uno diventano *doveri* dell'altro e viceversa, così la situazione dell'amministratore verso il proprietario è una perfetta antitesi di quella del proprietario verso l'amministratore, tantochè nell'orbita delle funzioni di amministrazione, l'una è all'altra eguale ma in senso inverso.

Intorno ai rapporti esistenti tra il proprietario e l'amministratore possiamo perciò stabilire che

La situazione del proprietario è inversa a quella dell'amministratore.

Articolo Quarto.

Il proprietario e i depositari.

La custodia è un'altra funzione del proprietario, funzione non meno della prima importante per la prosperità dell'azienda.

Quantunque l'esercizio di questa funzione non richieda l'ingegno e l'abilità indispensabili all'esercizio della prima, pure

molte volte il proprietario, per mancanza o di volontà o di possibilità, chiama a sè uno o più depositari, incaricandoli della custodia dei beni mobili ed immobili e dei documenti inerenti all'amministrazione.

Questo avverrà sempre in una vasta azienda, dove sarebbe contro lo stesso interesse del proprietario, il riunire tutte le attribuzioni nelle sue mani; e questo avverrà sempre in una azienda dove il proprietario è un ente collettivo, poichè in questo caso tutti i comproprietari hanno interesse a restringere la responsabilità della custodia a pochi fra essi o a persone estranee.

Avere un diritto non è lo stesso che poterlo esercitare.

Ogni padre ha il diritto di istruire i suoi figli, ma pochi sono quelli che potrebbero esercitare questo diritto o per mancanza di capacità, o per mancanza di tempo.

Ogni cittadino ha diritto di salire nelle alte sfere dell'amministrazione dello Stato, ma pochi sono quelli che potrebbero con onore esercitare questo diritto; e supposto pure che tutti avessero la capacità necessaria e potessero dedicarsi alle pubbliche cose, senza arrecar danno alcuno ai loro interessi individuali, tutti i cittadini di uno Stato non potrebbero esercitare contemporaneamente le funzioni dell'azienda, senza produrre un disordine inconcepibile e mandare in fumo l'azienda stessa dello Stato.

Ciò constatato ci riescirebbe molto facile delineare la posizione del proprietario di fronte a quella dei depositari, riportandoci alla legge generale che, come vedemmo nell'articolo precedente, regola i rapporti tra il mandante e il mandatario; ma, prima di concludere, amo di scendere ai particolari più importanti, che riverberandosi eziandio nei rapporti tra il proprietario e l'amministratore renderanno più rassicurante il lettore sulla verità dei principii della scienza dei conti:

1. Il *proprietario*, che costodisce le cose sue, esercita una *funzione sua propria*, mentre i *depositari* esercitano una *funzione del proprietario;*

2. Il *proprietario* ha *diritto* di custodire le cose sue, mentre i *depositari* hanno il *dovere* di custodire le cose del proprietario;

3. Il *proprietario* ha *diritto* che i depositari conservino nella

sostanza e nella *forma* le cose ricevute in custodia, e i *depositari* hanno il *dovere* di non cambiare con altre identiche le cose ricevute;

4. Il *proprietario* ha *diritto* di ritirare in qualunque momento le cose date ai depositari e *questi* hanno il dovere di restituirle;

5. I *depositari* hanno *diritto* che cessi la loro responsabilità per gli oggetti restituiti e il *proprietario* ha il *dovere* di esonerarli dalla stessa responsabilità;

6. I *depositari* hanno *diritto* di essere tenuti irresponsabili delle perdite fortuite e indipendenti dalla loro volontà e negligenza, e il *proprietario* ha il *dovere* di non ritenerli per tal fatto responsabili;

7. I *depositari* hanno *diritto* che nessun altro invada il loro campo d'azione e il *proprietario* ha il *dovere* di rispettare questo diritto dei depositari se ha fiducia nei medesimi e se richiede di lasciare ad essi soli tutta intera la responsabilità della custodia;

8. I *depositari* hanno *diritto* che le cose date loro in custodia siano poste in luoghi sicuri ed inaccessibili ai desideri dei ladri, ed il *proprietario* ha il *dovere* di provvedere in proposito;

9. I *depositari* hanno *diritto* di compiere il loro mandato nei modi e nel tempo convenuti col proprietario, e il *proprietario* ha il *dovere* di lasciarli esercitare le funzioni loro affidate, finchè restano nei limiti prestabiliti;

10. Il *proprietario* ha *diritto* di verificare in qualunque momento la esistenza delle cose sue, e i *depositari* hanno il *dovere* di lasciare sindacare il loro operato, senza credere che il *controllo amministrativo ordinario* dimostri sfiducia di loro, poichè se così fosse, il proprietario non avrebbe loro affidate si importanti e delicate attribuzioni;

11. I *depositari* hanno *diritto* di ottenere un compenso per le loro mansioni, e il *proprietario* ha il *dovere* di retribuire l'opera dei depositari nei limiti convenuti.

Il paziente lettore non avrà mancato di considerare che in tutti i sopradetti casi particolari, il proprietario si trova in una

posizione contraria a quella dei depositari, perchè mentre l'uno ha un diritto gli altri hanno un dovere e viceversa.

Intorno ai rapporti che intercedono fra il proprietario e i depositari, possiamo perciò stabilire con sicurezza che

La situazione del proprietario è inversa a quella dei depositari.

Osservazione. — Questo enunciato contiene anche i rapporti tra il proprietario dell'azienda e i deponenti, poichè questi sono i proprietari delle cose esistenti presso di noi, e noi siamo pel contrario i depositari responsabili delle stesse cose.

Volendone però fare una proposizione speciale, non sarà difficile dimostrare che

La situazione del proprietario dell'azienda *è inversa a quella dei deponenti.*

Articolo Quinto.

Il proprietario e i corrispondenti.

L'uomo che in qualunque momento della sua vita non abbia mai avuto nè debiti nè crediti, è un uomo che noi non conosciamo; e, date le presenti condizioni sociali, non lo possiamo nemmeno concepire.

Ne conosciamo invece un altro, che per quanto egoista si voglia stimare, pure, almeno esternamente, si mostra un tantino umanitario, cedendo ad altri uomini l'uso di quei capitali di cui questi hanno bisogno per trarre dai medesimi tutti quei vantaggi che stimano opportuno.

Nasce da questo fatto una nuova classe di persone che ha dei rapporti d'interesse col proprietario, nuova classe di persone che ci fa conoscere come tra uomo e uomo esistano dei vincoli di assistenza scambievole, i quali costituiscono un altro tipo di *mutua associazione*, uno dei tipi più belli se non fosse stato sfruttato dalla malignità umana.

Ricercando ora la posizione del proprietario verso i corrispondenti, mi sembrerebbe di fare un'offesa all'intelligente lettore se mi accingessi a dimostrargli che al *debito* del proprietario risponde il *credito* dei corrispondenti e che al *credito* del primo

è correlativo il *debito* dei secondi. Dico ciò perchè il principio: *Il credito di uno suppone il debito di un altro* è tanto vecchio e stravecchio che da tutti gli uomini si comprende intuitivamente assai meglio che col sussidio di qualunque dimostrazione.

Anche qui troviamo adunque che la posizione del proprietario è contraria a quella dei corrispondenti, e possiamo perciò concludere che

La situazione del proprietario è inversa a quella dei corrispondenti.

Articolo Sesto.

Il proprietario e le altre persone dell'azienda.

Nei tre articoli precedenti, studiando i rapporti che intercedono fra il proprietario e le altre quattro classi di persone dell'azienda, abbiamo avuto per iscopo di far conoscere quali siano i principii, che naturalmente scaturiscono dall'esame delle relazioni particolari esistenti tra il proprietario e l'amministratore tra il proprietario e i depositari, tra il proprietario e i deponenti, tra il proprietario e i corrispondenti, ed abbiamo concluso

che la situazione del proprietario è inversa a quella
- 1° dell'amministratore,
- 2° dei depositari,
- 3° dei deponenti,
- 4° dei corrispondenti.

Ora è facile osservare che, se sono vere le diverse situazioni particolari del proprietario verso gli altri, la situazione generale dello stesso proprietario deve comprendere tutti i casi particolari della medesima e che quindi

La situazione generale del proprietario è inversa a quella di tutte le altre persone dell'azienda.

Osservazione. — La situazione delle persone dell'azienda pur mantenendosi quale risulta dal precedente enunciato, non è sempre traducibile in numeri.

Qualche volta pure il medesimo oggetto, che determina la situazione di due persone, riceve per l'una un valore diverso da quello che si deve stabilire per l'altra. Ciò si verifica spesso

in pratica pei *crediti incerti* e *inesigibili*, i quali nella situazione dei corrispondenti conservano costantemente il *valore nominale*, mentre sarebbe un errore valutarli egualmente nella situazione del proprietario. Per questa si procede ad una valutazione approssimativa. Io ho un credito inesigibile verso Tizio per avergli prestato L. 1000. Il debito di Tizio verso di me è sempre di L. 1000, ma io nel mio inventario segno *zero* di fronte a quel credito.

CAPITOLO OTTAVO.

OGGETTO DELLE FUNZIONI DELL'AZIENDA

Articolo Primo.

Il Patrimonio.

Ritorniamo là donde abbiamo cominciato e riprendiamo quel Patrimonio, di cui prima abbiamo dato solamente una semplice idea, per presentare al lettore la composizione dell'azienda, la storia della quale è l'unico scopo di tutto il nostro lavoro.

Il vocabolo *Patrimonio* nel suo significato etimologico esprime *cosa attinente al padre*, ma nel linguaggio più comune racchiude un concetto molto più esteso di quello originario, poichè intendesi comunemente per *Patrimonio* non solo ciò che è o che proviene dal padre o dagli antenati, ma eziandio ciò che appartiene ad una o più persone per qualunque siasi ragione.

L'intelligente lettore non ha bisogno che io gli dica che solamente ciò che è valutabile in danaro concorre a formare un *patrimonio*, poichè a nessuno può mai venire in mente che, ad esempio, i figli appartenenti ad un Tizio qualunque siano parte del *patrimonio* dello stesso Tizio, mentre invece si presentano spontaneamente agli occhi di tutti come fattori del *patrimonio* i terreni e le case, il mobilio, le macchine, i bestiami, il danaro ecc., i crediti e i debiti tutti, che appartengono ad un proprietario.

Esaminando attentamente un *patrimonio*, non tardiamo a trovare nel medesimo delle cose ben definite, ben determinate, che

cadono sotto i nostri sensi, e delle quali si conosce con assoluta sicurezza la loro particolare natura, senza conoscere con altrettanta sicurezza il valore di ciascuna in danaro. Tali sono i terreni, i fabbricati, le macchine, il danaro e simili, che formano le *consistenze materiali* di qualunque patrimonio, senza alcuna eccezione.

Spessissimo troviamo delle cose di cui si conosce soltanto con certezza il valore monetario, senza poter determinare con precisione l'oggetto corrispondente. I *crediti* sono quelli di cui possiamo determinare soltanto l'ammontare senza potere assicurare che il nostro debitore ci darà in restituzione una *cosa* piuttostochè un'altra.

Le consistenze materiali sono cose che il proprietario *ha* nella sua azienda, mentre i crediti rappresentano cose che il proprietario deve *avere* dagli altri; e siccome tanto le une quanto gli altri *producono le risorse* di cui necessita l'uomo per soddisfare i suoi bisogni, così in complesso costituiscono *l'attivo* del patrimonio.

Se noi non possiamo con certezza precisare quali siano le *cose* che il nostro debitore ci offrirà, e che noi accetteremo in *compenso dei crediti*, che abbiamo verso di lui, non possiamo neppure conoscere, a priori, quali fra le nostre *consistenze materiali* sceglieremo e quali saranno accettate, senza discussione, dai nostri creditori, allorquando noi estingueremo i nostri debiti, giacchè quantunque comunemente i crediti e i debiti si estinguano col *danaro*, pure, in senso assoluto, qualunque oggetto può supplire al danaro stesso, anzi, per essere più nel vero, è il danaro quello che supplisce ad un oggetto qualunque affine di agevolare lo scambio.

Sappiamo con sicurezza che i *nostri debiti* ammontano, per esempio, alla somma di lire mille, ma non sappiamo con altrettanta sicurezza se daremo ai nostri creditori o una *casa*, o un pezzo di *terreno* o un *brillante* o del *danaro* che serva a soddisfare completamente il *debito nostro*.

I *debiti* adunque non sono altro che un complesso di *cose* che il proprietario deve *dare* agli altri, e concorrono a formare il *passivo* del patrimonio.

L'*attivo* spetta per diritto al proprietario, mentre il *passivo* spetta per dovere al proprietario stesso, e siccome l'uno e l'altro costituiscono il *patrimonio* di un individuo, così potremo concludere che

a) Il Patrimonio è costituito da tutte le cose valutabili che spettano ad un proprietario;

b) L'Attivo è il complesso delle cose valutabili che un proprietario ha e che deve avere dagli altri;

c) Il Passivo è l'insieme di tutte le cose valutabili che un proprietario deve dare agli altri.

Gli elementi di un patrimonio con tutto ciò, che può essere inerente allo stesso patrimonio sono l'*oggetto dei diritti reali* e dei *diritti* e *doveri personali* del proprietario, mentre contemporaneamente sono l'*oggetto* dei *diritti* e *doveri personali* di tutte le altre persone, che hanno interesse o azione nell'azienda.

Le consistenze materiali, i crediti e i debiti, che costituiscono il patrimonio, ci fanno conoscere in quali condizioni di fortuna si trovi il proprietario in quel dato momento, in cui ci accingiamo ad esaminare il suo patrimonio; e, siccome la *statistica* è quella scienza, che ci presenta gli elementi che caratterizzano una cosa nell'istante in cui viene osservata, così diciamo *situazione statistica* quella condizione del proprietario che ci viene determinata da tutte le parti attive e passive componenti il patrimonio del medesimo.

Nello stesso tempo le consistenze materiali ci mettono in grado di misurare la responsabilità dei depositari, se le nostre cose son date in custodia a persone estranee e i crediti e i debiti di qualunque natura ci permettono di determinare la situazione dei corrispondenti.

In conclusione il patrimonio determina la situazione statistica del proprietario e quella dei depositari e corrispondenti, ed è la base prima per determinare, quando occorra, la *situazione giuridica* dell'uno e degli altri.

Articolo Secondo.

La Sostanza.

Non è sempre oro quel che risplende; non basta avere grandiosi palazzi; non basta possedere vasti e numerosi poderi per chiamarsi un ricco proprietario, ma bisogna che quei palazzi e quei poderi appartengano *esclusivamente* a colui che li gode, bisogna che nessun altro abbia sui medesimi dei diritti, pei quali possa o presto o tardi spogliarvi delle vostre apparenti ricchezze. Voi non sarete mai ricco se a *cento di attivo* dovete mettere di fronte *cento di passivo*, ma lo sarete soltanto, o vi troverete almeno nel primo gradino della ricchezza, allorchè, dei due fattori del patrimonio, l'attivo *sarà superiore* al passivo. Meglio sarebbe ancora che l'attivo *concorresse da solo* a costituire il vostro patrimonio.

In questi casi soltanto voi potete dire: Questa casa è mia, questa casa mi appartiene, di questa casa posso disporre liberamente, secondo la mia volontà ed anche secondo il mio capriccio, giacchè nessun *creditore può impedire* la vostra volontà, o perchè dei creditori non ne avete, o perchè altre cose od altri valori rendono tranquilli i creditori stessi.

Chiameremo *Sostanza* quella parte di patrimonio che rappresenta quello che è *esclusivamente nostro*, che ci appartiene in modo assoluto e di cui possiamo disporre a nostro beneplacito, e la chiameremo così perchè, determinando essa il nostro grado di ricchezza, serve di sostegno alla nostra azienda e costituisce perciò la parte più *essenziale* dell'azienda stessa.

Dal sin qui detto appare manifestamente che la *Sostanza* è una parte astratta del patrimonio determinata nel solo valore, la quale appartiene esclusivamente, senza riserve e senza sottintesi, al proprietario, e di cui può disporre senza ledere per nulla gli altrui diritti. Essa determina perciò l'estensione del diritto di proprietà.

Diremo adunque:

La sostanza è quella parte di patrimonio che spetta esclusivamente al proprietario.

La *sostanza* può essere composta di parti più o meno numerose, a seconda della natura, e dei fini particolari dell'azienda.

È però molto diffusa la divisione della medesima in

a) *Fondo principale o capitale*, denominato anche *Capitale sociale* nelle aziende collettive,

b) *Fondo di riserva*,

ritenendosi il primo, come base vitale dell'azienda, destinato ad un progressivo miglioramento, e ritenendosi il secondo a disposizione dei capricci della fortuna.

Altre parti della *sostanza* potrebbero essere le seguenti:

c) *Fondo dotale;*

d) *Fondo stradotale;*

e) *Fondo pensioni;*

f) *Fondo sussidi;*

g) *Valori deperibili;*

h) *Competenze dei futuri esercizi ecc.* a cui aggiungeremo, per comodo dell'arte,

i) *Le competenze* } *dell'esercizio precedente dell'esercizio*
k) *Le sopravenienze* } *in corso*

a seconda di quanto diremo nel successivo articolo quarto.

La *sostanza*, ricercando le sue origini nella attività e nel risparmio o del proprietario attuale o degli antenati del medesimo, determina la *situazione economica* del proprietario stesso.

Se fissiamo per un momento i nostri occhi sull'amministratore, non tarderemo ad accorgerci che è precisamente verso la *sostanza* che egli rivolge ogni suo pensiero ed ogni suo atto, giacchè poco importa che egli conservi nel patrimonio una parte dell'attivo e del passivo, piuttosto che un'altra, ma importa molto che egli aumenti la *sostanza* o la conservi almeno quale l'ha ricevuta, allorquando dal proprietario è stato incaricato di amministrare il patrimonio.

L'attivo e il passivo sono gli strumenti delle sue azioni, e di essi egli ne usa nei modi e nei tempi che sono i più opportuni per ottenere un vantaggio, un aumento di valori, ed in generale un miglioramento della condizione del suo principale, miglioramento, che alla fin fine non va che ad accrescere la *sostanza* del proprietario.

Io credo di essere nei giusti limiti del vero, ritenendo che la *sostanza* sia il termometro col quale si misura la responsabilità dell'amministratore, col quale si misura l'abilità del medesimo.

Potremo adunque concludere che *la sostanza mentre determina la situazione economica del proprietario, determina eziandio la situazione dell'amministratore verso il proprietario stesso.*

Articolo Terzo.

Rapporti tra la Sostanza, l'Attivo e il Passivo.

Non c'è nessuno il quale non vegga apertamente che mentre l'*attivo* e il *passivo* sono elementi *integrali* del patrimonio, la *sostanza* è un elemento *differenziale,* o che in altri termini, la sostanza esprime il rapporto aritmetico che passa tra i due elementi integrali del patrimonio stesso.

L'attivo meno il passivo è uguale alla sostanza, e chiamando A l'attivo, P il passivo ed S la sostanza, potremo determinare la seguente eguaglianza generale:

$$(1°)\ S = A - P$$

in cui il valore di S dipende dai valori di A e di P; avremo cioè una sostanza vera, reale e positiva, quando l'attivo è maggiore del passivo, avremo una sostanza uguale a zero, quando A uguaglia P, ed avremo infine una sostanza negativa, la quale discende al disotto del nulla se il passivo è superiore all'attivo.

Dato A uguale a 100 e P uguale a 20, avremo:

$$S = 100 - 20 = 80 \text{ di sostanza positiva;}$$

dato invece A uguale a 100 e P pure uguale a 100, avremo:

$$S = 100 - 100 = o \text{ di sostanza;}$$

dato infine A uguale a 30 e P uguale a 40, avremo:

$$S = 30 - 40 = -10 \text{ di sostanza negativa.}$$

Teorema Primo.

Se ciascuna delle quantità S, A *e* P, *è composta di due parti, positiva l'una e negativa l'altra, la somma di tre di queste parti uguaglia la somma delle tre altre.*

$$\text{Sia } S = s - s',$$
$$A = a - a',$$
$$P = p - p'$$
$$\text{dico che } s + a' + p = s' + a + p'.$$

Sostituendo difatti ai termini della prima eguaglianza, i valori supposti, troveremo:

$$s - s' = (a - a') - (p - p'),$$

la quale eguaglianza, levando le parentesi, si trasforma nella seguente:

$$s - s' = a - a' - p + p'$$

Trasportando nel primo membro le quantità negative del secondo, e trasportando nel secondo le quantità negative del primo, troveremo che

$$(2°)\ s + a' + p = s' + a + p'$$

Scolio. — Osservando che le quantità segnate colla virgoletta, costituiscono la parte negativa che entrava nella formazione di S, di A, e di P, e che le altre non segnate dalla virgoletta ne costituiscono invece la parte positiva; osservando pure che tanto nel primo che nel secondo membro abbiamo riprodotto l'ordine s, a, p dei termini della prima eguaglianza, e che i termini positivi e negativi si alternano incominciando colla parte positiva della sostanza, potremo passare con facilità dalla prima eguaglianza alla seconda, senza toccare i gradi intermedi.

TEOREMA SECONDO.

Se qualcuna delle parti componenti S, A *e* P *è uguale a zero, le parti rimanenti formano una eguaglianza.*

Siano s ed a uguali a zero, dico che $a' + p$ è uguale a $s' + p'$.

Difatti la prima eguaglianza diventerebbe in questo caso

$$-s' = -a' - (p - p').$$

Levando la parentesi, otteniamo:

$$-s' = -a' - p + p'$$

Trasportando i termini negativi dall'uno all'altro membro, avremo:

$$a' + p = s' + p'$$

come si voleva dimostrare.

Scolio. — Formando diverse ipotesi, noi riesciremo a trovare 48 eguaglianze l'una diversa dall'altra, le quali rappresentano tutti i rapporti possibili esistenti tra la sostanza, l'attivo e il passivo di un patrimonio.

Per risparmiarne la ricerca al lettore, daremo qui sotto l'elenco delle medesime, unendovi l'eguaglianza seconda, trovata precedentemente.

EGUAGLIANZE

provenienti dai rapporti tra la sostanza, l'attivo e il passivo.

1. $s = s'$	25. $s + p = s'$
2. $s = a$	26. $s + p = a$
3. $s = p'$	27. $s + p = p'$
4. $a' = s'$	28. $a' + p = s'$
5. $a' = a$	29. $a' + p = a$
6. $a' = p'$	30. $a' + p = p'$
7. $p = s'$	31. $s + a' = s' + a$
8. $p = a$	32. $s + a' = s' + a$
9. $p = p'$	33. $s + a' = a + p'$
10. $s = s' + a$	34. $s + p = s' + a$
11. $s = s' + p$	35. $s + p = s' + p'$
12. $s = a + p'$	36. $s + p = a + p'$
13. $a' = s' + a$	37. $a' + p = s' + a$
14. $a' = s' + p'$	38. $a' + p = s' + p'$
15. $a' = a + p'$	39. $a' + p = a + p'$
16. $p = s' + a$	40. $s + a' = s' + a + p'$
17. $p = s' + p'$	41. $s + p = s' + a + p'$
18. $p = a + p'$	42. $a' + p = s' + a + p'$
19. $s = s' + a + p'$	43. $s + a' + p = s'$
20. $a' = s' + a + p'$	44. $s + a' + p = a'$
21. $p = s' + a + p'$	45. $s + a' + p = p'$
22. $s + a' = s'$	46. $s + a' + p = s' + a$
23. $s + a' = a$	47. $s + a' + p = s' + p'$
24. $s + a' = p'$	48. $s + a' + p = a + p'$

49. $s + a' + p = s' + a + p'$

Osservazione. — Se supponiamo eguali a zero s, s', a' e p, otterremo

$$zero = a + p'$$

ciò che dimostra essere assurdo il nostro supposto, giacchè la fatta ipotesi porta con se che anche a e p' siano uguali a zero.

Per convenirne immediatamente basta osservare che abbiamo supposto eguale a zero tutto il primo membro della seconda eguaglianza.

Articolo Quarto.

Proventi ed oneri.

Nell'azienda abbiamo due esseri esigenti: Il proprietario che vuole e che deve soddisfare i suoi bisogni reali e fittizi; il patrimonio o parte del medesimo che, seguendo il motto *da ut dem*, richiede il sacrifizio di alcuni beni, sia per produrne alcuni altri, che per mantenersi; giacchè alcuni degli stessi beni deperendo, tentano costantemente di sottrarsi all'uso cui sono destinati.

Da qui hanno origine le *spese personali* e *patrimoniali* e le *rendite patrimoniali*, alle quali si aggiungono spesso e le *rendite personali* che il proprietario può ricavare impiegando per altre aziende le sue forze fisiche e intellettuali, e le *contribuzioni periodiche*, che in certe aziende collettive pagano i singoli comproprietari delle medesime.

Le rendite e le spese di qualunque natura, denominate *competenze*, rappresentano la produzione e la consumazione della ricchezza, e la loro differenza dicesi *avanzo* se quelle superano queste, e *disavanzo* in caso contrario.

La formola $A = R - S$ rappresenta il rapporto esistente tra le *competenze*. Essa ci dà l'*avanzo* A positivo, quando la rendita R è maggiore della spesa S, e ci dà l'*avanzo* A negativo o il *disavanzo* quando R è minore di S.

Le competenze determinano la situazione finanziaria del proprietario, e sono parte contemporaneamente e della *situazione economica* e di quella *statistica* del medesimo: sono parte della situazione economica, perchè rappresentano aumenti o diminuzioni della *sostanza*, secondochè sono *rendite* o *spese;* sono parte della situazione statistica perchè le *cose materiali* che corrispondono alle competenze e i *crediti* e *debiti*, che ne derivano, aumentano o diminuiscono l'*attivo* e il *passivo* del patrimonio.

La situazione finanziaria del proprietario può essere *prevista* o *accertata:* è prevista, quando noi, precorrendo gli eventi, diciamo: Durante il periodo amministrativo avremo tante competenze; è accertata, quando le competenze sono già entrate a far parte del nostro patrimonio, sia sotto la veste di cose materiali che sotto quella di crediti e di debiti.

È evidente che le competenze *solamente previste* non modificano per nulla la situazione generale del proprietario, poichè esse non fanno che determinare, in via più o meno probabile, quali saranno le variazioni dell'avvenire, e raccogliendo per esse uno dei vocaboli del compianto Biancardi, potremmo dire che la situazione finanziaria prevista determina delle *variazioni virtuali*, mentre quella accertata determina delle *variazioni reali*.

Altre variazioni si verificano in un'azienda, e sono quelle che derivano dalle vincite, dalle eredità, dagli incendi, dai furti, dai terremoti, dalle innondazioni ecc., variazioni, che colpiscono in prima linea l'attivo e qualche volta il passivo, per trasmettersi in fine, senza eccezione di sorta, sulla sostanza.

Esse, perchè arrivano, quasi sempre, di sorpresa, hanno avuto il nome di *sopravenienze;* ed agiscono sulla situazione generale del proprietario, nella stessa guisa che agiscono le competenze, formando, insieme a queste, il complesso dei *proventi* e degli *oneri* del proprietario stesso in un dato periodo amministrativo.

Ognuno sa che le competenze e le sopravenienze costituiscono l'oggetto più importante delle funzioni dell'azienda, e che per esse mentre si determinano i *diritti di accessione* del proprietario, si caratterizzano i doveri e la responsabilità dell'amministratore.

Articolo Quinto.

I valori dei terzi.

Quanti sono coloro, a cui non sia capitato di avere nella propria azienda un oggetto, che è di esclusiva proprietà di un altro?

Un amico parte e lascia presso di voi in custodia le sue argenterie; un altro lontano vi manda una somma affine di comprare per suo conto un dato oggetto; un terzo vi lascia le sue cartelle di rendita con preghiera di riscuoterne a suo tempo gli interessi; un quarto vi chiede una somma a prestito dandovi in garanzia un brillante; ed altri ancora vi spediscono delle cambiali, incaricandovi della riscossione delle medesime.

Per queste ed altre cause, molti beni materiali, e molti titoli fiduciari di proprietà altrui, possono esistere presso di voi, e voi nell'esercizio delle funzioni dell'azienda avete in questo caso, una missione assai più delicata di quella che vi spetta pei vostri valori; voi qui non siete più il proprietario, ma siete un depositario, che acquista una vera obbligazione giuridica, che ha l'obbligo cioè di amministrare e di custodire quei valori, ed è responsabile dei danni, che per causa sua, potessero derivarne; voi insomma, non esercitate una funzione vostra, ma esercitate una funzione che vi è stata trasmessa per mandato.

I valori dei terzi hanno un carattere *sui generis*, tantochè si potrebbe applicar loro il seguente paradosso:

I valori dei terzi appartengono tanto all'attivo che al passivo del patrimonio e nello stesso tempo non appartengono nè all'uno nè all'altro.

Appartengono all'attivo in quanto che sono cose materiali o titoli di credito; appartengono al passivo in quanto che rappresentano depositi a custodia, depositi a cauzione, depositi in amministrazione, effetti per incasso, pegni ecc.; non appartengono nè all'uno nè all'altro, perchè non sono roba nostra, e sono per conseguenza fuori del nostro patrimonio.

Anch'essi però costituiscono un oggetto importante delle funzioni dell'azienda, e la scienza dei conti non può e non deve trascurarli; ma la scienza per essi non può andare più oltre, e lascierà quindi all'arte applicata il decidere se torni meglio farli figurare contemporaneamente si nell'attivo che nel passivo, oppure tenerne una speciale contabilità.

I valori dei terzi determinano contemporaneamente la situazione tra il proprietario dell'azienda e i deponenti e una parte della situazione tra lo stesso proprietario e i suoi depositari. Cosicchè in un'azienda con depositari, lo stesso pegno è oggetto delle seguenti relazioni:

1. { Dovere del proprietario dell'azienda,
   { Diritto del deponente o proprietario del pegno.
2. { Dovere del depositario dell'azienda,
   { Diritto del proprietario dell'azienda verso il suo depositario.

CAPITOLO NONO.

ALCUNI TEOREMI PARTICOLARI

Teorema Primo.

L'attivo è uguale alla metà delle somma aritmetica in cui entrano come poste l'attivo, il passivo e la sostanza positiva.

Infatti se S è positiva, A è necessariamente maggiore di P, e per conseguenza

$$A - P = S.$$

Isolando A, avremo

$$A = P + S.$$

Aggiungendo A ad ambedue i membri della uguaglianza, otterremo:

$$A + A = A + P + S \text{ ossia}$$
$$2A = (A + P) + S.$$

Dividendo per due troveremo

$$A = \frac{(A + P) + S}{2}$$

come si voleva dimostrare.

Teorema Secondo.

L'attivo è uguale alla metà della differenza aritmetica tra la somma (A + P) *e la sostanza negativa.*

Infatti se S è negativa, A è necessariamente minore di P, e perciò

$$A - P = -S.$$

Isolando A, troveremo

$$A = P - S.$$

Aggiungendo A ad ambedue i membri, l'eguaglianza diventerà

$$A + A = A + P - S \text{ ossia}$$
$$2A = (A + P) - S.$$

Dividendo per due ambedue i membri della eguaglianza, avremo:

$$A = \frac{(A+P)-S}{2}$$

come si voleva dimostrare.

Teorema Terzo.

Il passivo è uguale alla metà della differenza aritmetica tra la somma $(A + P)$ *e la sostanza positiva.*

Essendo S positiva, avremo

$$A - P = S.$$

Isolando P, otterremo

$$-P = -A + S.$$

Moltiplico per — 1 tutti i termini dell'eguaglianza ed ottengo

$$P = A - S.$$

Aggiungo P ad ambedue i membri ed avrò

$$P + P = P + A - S \text{ ossia}$$
$$2P = (A + P) - S$$

dalla quale eguaglianza, dividendo per due, otterremo infine:

$$P = \frac{(A+P)-S}{2}$$

che è quello che volevamo dimostrare.

Teorema Quarto.

Il passivo è uguale alla metà della somma aritmetica (A + P) *e della sostanza negativa.*

Essendo S negativa, avremo la prima eguaglianza del teorema secondo, avremo cioè

$$A - P = -S.$$

Isolando P, e moltiplicando per — 1 tutti i termini della eguaglianza, otterremo

$$-P = -A - S$$
$$P = A + S.$$

Se aggiungo P ad ambedue i membri e divido poi per due questi ultimi, troverò

$$P + P = P + A + S \text{ ossia}$$
$$2P = (A + P) + S$$

e in fine

$$P = \frac{(A+P)+S}{2}$$

la quale eguaglianza conferma il teorema.

Riepilogo dei quattro teoremi precedenti.

Riunendo i due valori di A e i due valori di P, avremo le seguenti quattro formole per l'attivo e il passivo di un patrimonio qualunque:

$$\left.\begin{array}{ll} 1^a & A = \frac{(A+P)+S}{2} \\ 2^a & P = \frac{(A+P)-S}{2} \end{array}\right\} \text{Quando la sostanza è positiva.}$$

$$\left.\begin{array}{ll} 3^a & A = \frac{(A+P)-S}{2} \\ 4^a & P = \frac{(A+P)+S}{2} \end{array}\right\} \text{Quando la sostanza è negativa.}$$

Scolio Primo.

Se la somma (A + P) *e uguale ad* S *positiva, anche* A *è uguale ad* S *e quindi* P *è uguale a zero.*

Difatti se la somma $A + P$ è uguale ad S, nelle prime due formole precedenti, possiamo sostituire il valore di S a quello di $(A + P)$, ed allora le due formole stesse si trasformano nelle seguenti:

1^a $\qquad A = \frac{S+S}{2} = \frac{2S}{2}$

2^a $\qquad P = \frac{S-S}{2} = \frac{0}{2}$

Ma 2 S diviso due è uguale ad S, e zero diviso per due è sempre zero, sicchè

1ª $\quad A = S$

2ª $\quad P = 0$

come si voleva dimostrare.

Scolio Secondo.

Se la somma (A + P) *è uguale ad* S *negativa, anche* P *è uguale ad* S *e quindi* A *è uguale a zero.*

Essendo $(A + P)$ uguale ad S negativa, nella terza e nella quarta formola, potremo sostituire il valore di S a quello di $(A + P)$ ed allora avremo:

3ª $\quad A = \frac{S - S}{2} = \frac{0}{2}$

4ª $\quad P = \frac{S + S}{2} = \frac{2\,S}{2}$

Ma zero diviso per due è sempre uguale a zero, e 2 S diviso per due è uguale a S; perciò

3ª $\quad A = 0$

4ª $\quad P = S$

che è quello che si voleva dimostrare.

Scolio Terzo.

Se la sostanza S *è uguale a zero, nella somma* (A + P) A *è uguale a* P.

Difatti se S è uguale a zero, la prima e la terza formola diventeranno

(1ª e 3ª) $\quad A = \frac{A + P}{2}$

mentre la seconda e la quarta saranno eguali alla seguente:

(2ª e 4ª) $\quad P = \frac{A + P}{2}$

Moltiplicando per due i membri delle due eguaglianze precedenti, avremo:

(1ª e 3ª) $\quad 2\,A = A + P$

(2ª e 4ª) $\quad 2\,P = A + P.$

Sottraendo A dalla prima, e P dalla seconda, otterremo:

$$A = P \qquad P = A$$

le quali ci indicano la verità dell'enunciato.

Scolio Quarto.

La somma (A + P) *non è mai minore di* S.

Sia, per ipotesi, $(A + P)$ minore di S.

In questo caso potremo togliere la somma $(A + P)$ dalla quantità S, e quindi la prima formola si trasformerà nella seguente:

(1) $$A = \frac{S - (A + P)}{2}$$

Moltiplicando per due tanto il primo che il secondo membro dell'eguaglianza, avremo:

$$2\,A = S - (A + P).$$

Trasporto $A + P$ nel primo membro ed ottengo:

$$2\,A + (A + P) = S \text{ ossia}$$

$$2\,A + A + P = S.$$

Ma nella formola generale del capitolo precedente, S è costantemente uguale alla differenza tra l'attivo e il passivo, ossia ad $A - P$; sicchè sostituendo ad S il suo valore $A - P$, otterremo:

$$2\,A + A + P = A - P$$

Trasportando P nel primo membro, e raccogliendo i termini simili, avremo

$$2\,A + A + P + P = A$$

ossia

$$3\,A + 2\,P = A.$$

Questo risultato è manifestamente più che assurdo, e non dipende affatto dall'avere scelta la prima formola piuttostochè una delle altre.

È adunque falsa la nostra ipotesi, e per conseguenza è impossibile che la somma $(A + P)$ possa in nessun caso essere minore di S.

Teoremi

relativi alla situazione finanziaria.

Chiamando r le rendite, s le spese, a l'avanzo e d il disavanzo, a chiunque riuscirà molto facile il dimostrare le seguenti verità, seguendo un ragionamento analogo al precedente e prendendo per base la formola $\pm a = r - s$ di cui all'articolo 4° del capitolo ottavo, oppure prendendo per base le due seguenti:

$$(1^a) \quad a = r - s \qquad (2^a) \quad d = s - r.$$

Teorema 1° — Le rendite sono uguali alla metà della somma aritmetica in cui entrano come poste le rendite, le spese e l'avanzo.

Teorema 2° — Le rendite sono uguali alla metà della differenza aritmetica tra la somma $(r + s)$ e il disavanzo.

Teorema 3° — Le spese sono uguali alla metà della differenza aritmetica tra la somma $(r + s)$ e l'avanzo.

Teorema 4° — Le spese sono uguali alla metà della somma aritmetica in cui entrano come poste le rendite, le spese e il disavanzo.

Scolio primo. — Se la somma $(r + s)$ è uguale ad a, anche r è uguale ad a e quindi s è uguale a zero.

Scolio secondo. — Se la somma $(r + s)$ è uguale a d, anche s è uguale a d, e quindi r è uguale a zero.

Scolio terzo. — Se l'avanzo a o il disavanzo d sono eguali a zero, nella somma $(r + s)$ r è uguale ad s.

Scolio quarto. — La somma $(r + s)$ non è mai minore di a o di d.

Osservazione che ci porta al 1879.

Sulle precedenti proposizioni, che ci porgono alcuni altri rapporti generali intercedenti tra la sostanza, l'attivo e il passivo di un patrimonio, *considerati semplicemente come quantità numeriche ed astratte,* ho fondato il mio giornale computistico pubblicato nel 1879 (27).

Ma quel giornale non piacque, e benchè il Salvagnini lo qualificasse « un ingegnoso modello che si addimostra contrassegno dei tempi moderni », pure aggiunse che in opere consimili non

(27) *Ragioniere*, vol. I, pag. 155 e seguenti.

sapeva ammettere che un *principio algebrico dovesse soffocare quello computistico* (28).

Io risposi al Salvagnini nello stesso periodico, e a pag. 275 così mi espressi:

« Alle osservazioni gentili che il dotto professore mi rivolge, risponderò soltanto, per ora, che non sono giunto a comprendere quale sia, nel mio giornale, il principio computistico soffocato da un principio algebrico, non essendo ammissibile che l'egregio collega voglia ritenere quale *principio filosofico* della computisteria, che *le ragioni attive siano eguali alle ragioni passive*, se non a patto di supporre come passivo l'attivo netto (sostanza), e come attivo la preponderanza del passivo sull'attivo, quando questo fosse minore di quello; oppure se non a patto di supporre in qualunque azienda, almeno almeno, un'amministratore che abbia diritti e doveri uguali ed opposti a quelli del proprietario, poichè a lui si assegnerebbe per *attivo* ciò che è *passivo* pel proprietario, a lui si assegnerebbe per *passivo* ciò che è *attivo* pel proprietario stesso. — Quando questi è solo nell'azienda sarebbbe perciò necessario supporre in lui stesso un antagonista a se medesimo, che facesse equilibrio ai diritti e ai doveri di lui come proprietario, quasichè le qualità di proprietario fossero incompatibili con quelle di amministratore. In tal modo, per la stessa e identica causa, si avrebbero sempre due conti fondamentali, di cui quello dell'amministratore sarebbe una copia, in senso inverso, di quello del proprietario, senza alcun vantaggio nè teorico, nè pratico.

« Questi ed altri cosiffatti principi, ripescando le loro origini non nell'*intima natura dei fatti*, ma nell'*arbitrio* e nelle *viste particolari* dell'individuo, sono per me, principi artificiali, che ritarderanno sempre il vero progresso scientifico della computisteria. E dico ciò, perchè penso che l'arte e la scienza generale dei conti debbono possedere principi di una verità assoluta e non relativa, di un vero che è quello che è in sè stesso, e che trova unicamente in sè la sua ragione d'essere, anche di fronte alla contraria volontà dell'uomo.

« Il Salvagnini propone alla sua volta un nuovo giornale com-

(28) Salvagnini Oreste, *Cinquecontisti e Razionalisti*, Firenze, 1879, pag. 83.

putistico, nel quale il concetto fondamentale è di mettere in evidenza le ragioni del *dare* e dell'*avere* delle persone dell'azienda, e specialmente dell'*amministratore*, che egli ritiene esistente in qualunque azienda, anche quando il proprietario è solo; ed osserva che il giornale da me proposto non risponde al suo quesito.

« Doveva invece osservare che il mio giornale mette *precisamente* in evidenza continua le *ragioni* del *dare* e dell'*avere* del *proprietario sempre*, e delle altre persone dell'azienda, quando vi sono, senza supporle quando mancano, senza supporre che il proprietario sia un *corrispondente dell'azienda*, perchè non è mai un corrispondente, ma è il *proprietario* dell'azienda stessa.

« La differenza perciò non cade nel concetto fondamentale, ma nel modo di rendere sensibile il concetto stesso, con un numero più o meno esteso di colonne; e questa per me, non è una questione nè *scientifica*, nè semplicemente *teorica*, ma è una quistione *artistica*, è puramente una questione di gusto; la differenza sta nel modo di rendere sensibile il concetto stesso, col mettere in evidenza continuamente e in ogni azienda le ragioni attive e passive dell'*amministratore*, mentre io preferisco le ragioni attive e passive del *proprietario*. — Questa è bensì una *quistione scientifica*, ma di tal natura, per cui il Salvagnini, *fedele alle tra dizioni*, segue la via del vero relativo, mentre io, *incredulo*, mi incammino sulla strada del vero assoluto.

« Nel seguito di questi studi (i quali poi ebbero poco seguito), io spero di persuadere maggiormente l'egregio Salvagnini che l'unica via, per innalzare la computisteria a dignità di scienza, è quella, che, informandosi al concetto delle scienze moderne, non riconosce nessun vero, che non sia il prodotto di una pura e diligente osservazione dei fatti (29) ».

Il Salvagnini mi scrisse concludendo: « Finiremo con riuscire d'accordo; me lo tengo intanto per sicuro ».

Desidererei ardentemente che egli fosse ancora tra noi, per riprendere una utilissima corrispondenza e verificare se realmente io ho sognato ad occhi aperti per più anni consecutivi, e se ancora attualmente cammino nelle nuvole.

(29) In questa risposta all'egregio Salvagnini si compendiano quasi tutti i principii, che man mano abbiamo svolto fin qui.

CAPITOLO DECIMO.

COME SI MANIFESTINO LE FUNZIONI DELL'AZIENDA

Articolo Primo.

Fatti amministrativi.

Le funzioni generali dell' azienda sono funzioni complesse; sono un tutto che ha un numero indefinito di parti principali e subalterne; sono funzioni che non si possono esercitare con un solo atto, ma si devono inevitabilmente compiere per mezzo di una serie di atti minuti, frequenti e continui, tutti diretti al fine particolare dell'azienda.

Lasciando alla scienza dell' amministrazione l'indagare quali e quanti siano i singoli atti dell'azienda, la scienza dei conti si interessa solamente di quelli che colpiscono più da vicino la vita dei beni patrimoniali; di quelli, insomma, che passati dallo stato di preparazione allo stato di compimento, hanno per iscopo immediato di determinare in un dato momento o la esistenza dell'attivo, del passivo e della sostanza, o le variazioni degli uni e dell'altra.

Chiamansi *Fatti amministrativi* tutti gli atti compiuti che rappresentano un avvenimento dell'azienda.

Ci vorrebbero gli occhi di Argo ed i muscoli di Ercole per accingersi all'improba fatica di determinare tutti i fatti amministrativi, che hanno stretto rapporto colla scienza dei conti; e perciò ci contenteremo di presentarne soltanto alcuni, persuasi che basteranno da soli a dare un' idea della estensione e della varietà degli studi nostri.

Fra i più complessi segneremo i seguenti:

1. *L' inventario*, per mezzo del quale si determinano, in un dato momento, gli elementi dell'attivo, del passivo e le parti della sostanza, limitandosi, per quest' ultima, ad accertarne solamente l'entità nel caso che sia negativa;

2. *Il preventivo*, per mezzo del quale si determinano le variazioni patrimoniali possibili, sì in forza di tutte le competenze future, che in forza dei futuri movimenti principali dei capitali;

3. *Il consuntivo*, nel quale si raccolgono, confrontandole con le previsioni, le variazioni prodotte, si da tutte le competenze accertate che dagli avvenuti movimenti principali dei capitali;

4. *Il rendiconto*, nel quale si concentrano tutte le fasi della vita dell'azienda in un dato periodo di tempo, dimostrandosi nel medesimo che la situazione inerente al principio del periodo amministrativo, si è trasformata in quella risultante alla fine del medesimo in forza di tutte le variazioni avvenute durante lo stesso periodo.

Come i due primi si chiamano *fatti amministrativi iniziali*, perchè sorgono in principio del periodo amministrativo, così i due ultimi prendono il nome di *fatti amministrativi finali*, perchè non possono aver luogo che alla fine dello stesso periodo.

Il rendiconto poi è nello stesso tempo l'anello di congiunzione tra il periodo che muore e quello nascente, nel caso che non sia peranco suonata l'ultima ora dell'azienda, giacchè contiene in sè stesso l' inventario, che servirà di base all'esercizio successivo; mentre al contrario sarà il testamento dell' azienda defunta, in base al quale si procederà al seppellimento della medesima.

5. *La liquidazione* è infatti la distribuzione fra due o più cointeressati, di tutti i capitali attivi e passivi dell' azienda che fu (30).

---

(30) In pratica si fanno anche inventari, preventivi, consuntivi, rendiconti e liquidazioni parziali.

I *fatti amministrativi di esercizio*, quelli cioè che avvengono durante il periodo amministrativo, e che modificano costantemente gli elementi della situazione delle persone dell' azienda, sono i seguenti:

1. Le compre;
2. Le vendite;
3. Le espropriazioni;
4. Le enfiteusi;
5. Le permute;
6. Le riscossioni di rendite;
7. Le riscossioni di crediti;
8. I pagamenti di spese;
9. I pagamenti di debiti;
10. I prestiti in danaro;
11. Le prestazioni d'opera;
12. I depositi di beni materiali;
13. I depositi di titoli di credito;
14. L'emissione
15. L'accettazione
16. La girata
17. L'estinzione
18. La rinnovazione
19. Il protesto

   } di titoli di credito;

20. Le costituzioni dotali;
21. Le costituzioni di rendite;
22. Le eredità;
23. Le donazioni;
24. La constatazione di perdite e deperimenti;
25. Le concimazioni;
26. Le seminagioni;
27. La raccolta ed estrazione dei prodotti;
28. La trasformazione dei prodotti;
29. Il consumo di prodotti;
30. Le liquidazioni d'interessi;
31. La distribuzione di dividendi;
32. Le assicurazioni;
33. Le spedizioni;

34. Le commissioni;
35. Gli storni di fatti precedenti,

e tutti gli altri fatti che nelle varie aziende determinano e modificano l'oggetto delle funzioni delle stesse aziende.

Articolo Secondo.

Fatti subalterni.

Se riesce molto difficile determinare a priori tutti i fatti amministrativi possibili, non sarà altrettanto difficile precisare tutti i fatti più semplici, che, combinandosi in varie guise, concorrono a produrre i primi.

Se non caschiamo in un errore madornale, ci sembra di scorgere che i fatti più semplici, di cui si compongono i fatti amministrativi, siano i seguenti:

1. Determinazione dell'attivo;
2. Determinazione del passivo;
3. Determinazione delle parti della sostanza, o accertamento di quella negativa;
4. Previsione delle competenze;
5. Previsione del movimento di capitali;
6. Distribuzione dell'avanzo o ripartizione del disavanzo;
7. Accertamento di competenze;
8. Accertamento di sopravenienze;
9. Accertamento di somme indebite;
10. Incasso di danaro;
11. Versamento di denaro;
12. Recezione di cose valutabili;
13. Consegna di cose valutabili;
14. Diminuzione di valore nei beni materiali;
15. Formazione ed accertamento di crediti;
16. Estinzione di crediti;
17. Formazione ed accertamento di debiti;
18. Estinzione di debiti;
19. Costituzione di depositi;
20. Diminuzione o cessazione di depositi.

Non mi dissimulo le difficoltà che si incontrano ogniqualvolta si procede ad una classificazione di cose e di fatti, che la natura dei rapporti sociali ha fatto sorgere di mano in mano che crescevano i bisogni dell'uomo; e perciò non intendo di assegnare un carattere scientifico alla precedente *enumerazione*, ma intendo soltanto di aver tracciato con approssimazione i limiti di quelle operazioni, che sono l'oggetto diretto e costante delle nostre funzioni computistiche. Se vi saranno errori, se vi saranno omissioni, la critica mi insegnerà le correzioni.

Articolo Terzo.

Analisi di alcuni fatti amministrativi.

Un fatto amministrativo si compone almeno di due altri fatti subalterni.

I fatti amministrativi che si succedono in un'azienda, per una legge indipendente dalla volontà dell'uomo, si manifestano costantemente composti di due o più parti, collegate fra loro in modo che una di esse, o alcune di esse sono la causa per cui avvengono tutte le altre che fanno parte dello stesso fatto amministrativo.

Per chiarire questo concetto, esamineremo alcuni fatti amministrativi:

I. — *Comprato a contanti un oggetto.*

Questo fatto amministrativo si compone di due fatti subalterni; esso contiene cioè

1. La recezione di una cosa valutabile;
2. Il versamento di una somma di danaro.

Il primo di questi due fatti è la causa per cui si procede al secondo.

II. — *Venduto a credito un oggetto al prezzo di costo.*

1° Consegna di una cosa valutabile, che in questo caso è una cessione di proprietà;

2° Formazione di un credito.

Il primo fatto è la causa per cui sorge il nostro credito verso il compratore.

III. — *Ricevuto a prestito del danaro.*

1° Incasso di una somma;
2° Formazione di debito.

Il primo fatto è una conseguenza del secondo.

IV. — *Ricevuto delle merci da vendere per conto di Tizio.*

1° Recezione di una cosa valutabile;
2° Costituzione di deposito.

V. — *Ceduto in pegno un brillante.*

1° Consegna di una cosa valutabile;
2° Costituzione di deposito.

VI. — *Riscosso una somma per restituzione di imposte pagate indebitamente.*

1° Accertamento di somme indebite;
2° Incasso di danaro.

VII. — *Pagato una tratta per conto di Caio.*

1° Versamento di denaro;
2° Formazione di credito.

VIII. — *Ricevuto una cambiale da riscuotere per conto di Tizio.*

1° Recezione di cosa valutabile;
2° Costituzione di deposito.

IX. — *Riscosso la cambiale di cui al fatto precedente.*

1° Incasso di danaro;
2° Consegna di cosa valutabile;
3° Cessazione di deposito di titoli di credito;
4° Costituzione di deposito in danaro.

X. — *Pagato l'affitto parte in danaro e parte in derrate.*

1° Versamento di danaro;
2° Consegna di derrate;
3° Accertamento di una spesa.

XI. — *Ceduto in dote a mia figlia un podere, del danaro e un debito ipotecario.*

1° Accertamento di sopravenienze passive o radiazioni;
2° Consegna di un podere;
3° Versamento di danaro;
4° Estinzione di un mio credito.

XII. — *Venduto con guadagno una merce ricevendo in cambio un'altra merce, del danaro, una cambiale e compensando per saldo un mio debito verso il compratore.*

1° Consegna di una merce;
2° Accertamento di una rendita (31);
3° Recezione di una merce;
4° Incasso di danaro;
5° Formazione di un credito in cambiali;
6° Estinzione di un debito.

Così procedendo nell'esame dei fatti amministrativi, troveremo facilmente quali e quante siano le parti di cui sono sempre composti.

Articolo Quinto.

Contenuto di un fatto amministrativo.

Un fatto amministrativo contiene due valori equivalenti.

Ogni fatto amministrativo è composto di due o più fatti subalterni, e ciascuno di questi ha per oggetto una parte dell'attivo, o del passivo, o della sostanza.

Perciò ciascun fatto amministrativo comprende due o più

(31) Per il negoziante gli utili mercantili sono le rendite del suo patrimonio di merci.

parti dell'attivo, o del passivo, o della sostanza, o degli uni o dell'altra insieme.

Ma le parti del patrimonio sono vincolate tra loro in modo da formare costantemente una eguaglianza (art. 3°, cap. VIII°), dunque ciascun fatto amministrativo comprende una eguaglianza, dunque *ciascun fatto amministrativo contiene due valori equivalenti.*

Siano a titolo di esempio i seguenti fatti amministrativi:

I. — *Fatto l'inventario del mio patrimonio da cui risultano L. 100 di attivo, L. 20 di passivo, L. 70 di fondo capitale e L. 10 di fondo di riserva.*

1° Determinazione dell'attivo in		L. 100
2° Determinazione del passivo	L. 20	L. 100
3° Determinazione delle parti della sostanza:		
a) Fondo capitale	» 70	
b) Fondo di riserva	» 10	

II. — *Incendiatosi un fienile arrecando una perdita di L. 600 di fieno e di L. 800 nel fabbricato.*

1° Accertamento di sopravenienze passive o radiazioni		L. 1400
2° Diminuzione di valore nel fieno per L. 600		L. 1400
3° Diminuzione di valore nei fabbricati » 800		

III. — *Andato in possesso di una eredità, ricevendo L. 120000 in terreni, L. 8000 in fabbricati, L. 4000 in danaro, L. 3000 in mobilio, L. 12000 in titoli di debito pubblico. L. 2000 in crediti diversi e L. 11500 di debiti varii.*

1° Recezione di cose valutabili:			
a) Terreni	L.	120000	
b) Fabbricati	»	8000	
c) Mobilio	»	3000	
2° Incasso di danaro . . .	»	4000	L. 149000
3° Accertamento di crediti:			
a) Verso lo Stato . .	»	12000	
b) Verso diversi . . .	»	2000	
4° Accertamento di debiti . .	»	11500	L. 149000
5° Accertamento di sopravenienze	»	137500	

Articolo Quinto.

Valore dell'oggetto dei fatti amministrativi.

L'oggetto di un fatto amministrativo ha per valore uno dei due valori equivalenti contenuti dallo stesso fatto.

Sia il seguente fatto amministrativo: Comprato da Caio un oggetto del valore di L. *A*, pagando in contanti L. *B* e promettendo il resto *C* fra 15 giorni.

Voglio dimostrare che l'oggetto di questo fatto ha per valore *A*.

Infatti esso si compone dei seguenti fatti subalterni:

1° Recezione di un oggetto di		L. *A*
2° Versamento di danaro.	L. *B*	L. *A*
3° Formazione di debito	» *C*	

È evidente che la prima parte ha prodotto le altre due, e che il valore *A* è un tutto di cui *B* e *C* sono le parti, poichè il proprietario in cambio dell'oggetto di valore *A*, ha dato in contanti *B* ed una obbligazione per L. *C*.

Perciò *A* inerente alla prima parte del fatto amministrativo e $B + C = A$ inerente alle due ultime, rappresentano lo stesso valore considerato sotto due aspetti diversi.

Dunque è vero che l'oggetto di questo fatto ha per valore *A*.

Potendosi estendere la stessa dimostrazione a qualunque fatto amministrativo, ne deduciamo che sia vero il teorema enunciato.

Osservazione. — Il valore *A* resterebbe sempre lo stesso, se venisse anche considerato sotto un numero indefinito di aspetti.

Sarebbe di certo curioso che il valore dell'oggetto di un fatto amministrativo si duplicasse, triplicasse, ecc., secondo il numero degli aspetti sotto il quale si considera.

Io tengo, per esempio, una somma nella mia cassa. Considerandola in lire italiane, trovo di avere L. 10000.

Considerandola invece secondo la materia di cui è fatto il danaro, trovo:

1° Oro	L. 2000	
2° Argento	» 4000	L. 10000
3° Rame	» 2000	
4° Biglietti	» 2000	

Considerandola in terzo luogo, secondo il titolo, trovo:

1° Monete a 900 millesimi . .	L. 5500	
2° Monete a 835 millesimi . .	» 500	L. 10000
3° Danaro sanza titolo	» 4000	

La mia somma è forse diventata di L. 30000, perchè l'ho considerata sotto tre aspetti diversi?

Articolo Sesto.

Fatti amministrativi e patrimonio.

Il valore dell'oggetto di un fatto amministrativo è la metà del valore degli elementi del patrimonio contenuti dallo stesso fatto e viceversa.

Infatti se gli elementi della sostanza, dell'attivo e del passivo, contenuti da un fatto amministrativo, formano costantemente una eguaglianza (art. 4), e se uno dei membri di questa eguaglianza determina il valore dell'oggetto dello stesso fatto (art. 5), ne viene di necessaria conseguenza che il valore di tutta l'eguaglianza sia due volte il valore di uno de' suoi membri; o in altri termini che il valore di tutti gli elementi del patrimonio contenuti da un fatto amministrativo sia il doppio del valore inerente all'oggetto dello stesso fatto e viceversa.

CAPITOLO UNDECIMO.

DEI CONTI

Articolo Primo.

La missione della contabilità.

La contabilità ci addita se le leggi stabilite dalla economia siano state o no bene applicate dall'amministrazione, la contabilità è lo specchio dell'amministrazione, la contabilità è la fotografia dell'azienda.

Così dicemmo in principio di questo lavoro, così diranno con noi tutti i ragionieri dell'universo, così diranno con noi tutti coloro che amano e che vogliono la contabilità, non per renderla ancella del loro arbitrio e quindi complice di amministrazioni zoppicanti, ma per lasciarla funzionare nel suo campo naturale, dove essa raccoglie colla fedeltà della storia, i fatti avvenuti, disponendoli in classi, secondo il fine particolare di ciascuno.

La contabilità intesa in questo senso non è altro che un pio desiderio in alcune aziende, poichè l'amministratore cerca di nascondere la sua imperizia, e spesso spesso l'arbitrio suo e la sua malafede, imponendosi al ragioniere, perchè la contabilità dica bianco là dove dovrebbe dir nero, perchè la contabilità nasconda ciò che muoverebbe le ire del proprietario, perchè infine si presenti della *carta scritta* mascherata di *contabilità*.

Egli è per questo che io ho sempre desiderato il ragioniere *indipendente dall'amministratore* e vorrei che in tutte le aziende fosse una emanazione del proprietario e che da questi dipendesse *esclusivamente* la sua sorte.

Articolo Secondo.

Il contenuto dei conti.

Dopo quello che abbiamo detto nell'articolo precedente, non vi è alcun dubbio che la contabilità per riuscire degnamente nella sua missione, debba mettere in evidenza per mezzo de' suoi conti;

1° I fatti amministrativi realmente avvenuti;

2° Il patrimonio e i suoi derivati, che sono oggetto costante delle funzioni dell'azienda;

3° Le cose dei terzi, che per qualunque causa possono essere oggetto delle funzioni della stessa azienda.

Ma l'esposizione pura e semplice di un fatto amministrativo ha una importanza molto relativa, se non è accompagnata dalla data del suo avvenimento, giacchè lo stesso fatto, a seconda del tempo in cui è avvenuto, può produrre o biasimo o lode all'amministrazione.

Ciò non basta ancora, poichè se l'uomo vivesse isolato, e volesse darsi, anche in questo caso, il lusso di una contabilità scritta, basterebbe che nella esposizione di un fatto amministrativo mettesse in evidenza solamente l'oggetto particolare di quello stesso fatto, senza preoccuparsi del rapporto di scambio che quello potesse avere con altri oggetti.

Così farebbe l'Indiano perduto nelle solitudini dell'America:

Raccolto dal mio Cocco quattro secchie di vino di palma.

Ma la maggioranza degli uomini vive in società e sente quindi il bisogno di misurare le sue forze economiche con quelle degli altri uomini, sente quindi la necessità di misurare i servigi, che l'uomo reca agli altri, con quelli, che egli stesso dagli altri riceve; sente in conclusione la necessità di attribuire un valore, nei limiti del giusto e del possibile, a tutte le cose sue.

La data e il valore sono il complemento necessario ed utile di qualunque fatto amministrativo.

Articolo Terzo.

L'unità nella pluralità.

Intorno alla natura del conto i ragionieri italiani non si sono ancora intesi e accordati in un concetto unico. Chi vuole che i conti siano aperti alle cose, chi vuole che siano aperti alle persone, chi vuole che siano aperti alle funzioni; chi vuole cioè i conti *materiali* e chi i conti *personali*.

Credo che il disaccordo provenga da un equivoco, dallo scambiare cioè la forma colla natura intrinseca del conto.

Siano, per esempio, i sette conti seguenti, nei quali, per brevità, esporremo solamente il valore:

1°

DANARO

Più	Meno
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

2°

DANARO
presso il Cassiere

Più	Meno
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

3°

CASSA

Entrata	Uscita
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

4°

DARE del Cassiere

Più	Meno
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

5°

CASSIERE

Dare	Avere
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

6°

DANARO

Dare	Avere
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

7°

CASSA

Dare	Avere
100. »	30. »
20. »	10. »
120. »	40. »
— 40. »	
80. »	

Sono essi conti *materiali* o conti *personali?* Mi sento rispondere: I primi tre sono conti materiali e gli altri quattro sono conti personali.

Perchè vi è questa differenza?

Ma perchè i primi tre conti mettono in evidenza la *materia*, danaro, e gli altri mettono in evidenza i *diritti* e i *doveri* del cassiere.

Anche i due ultimi?

Anche i due ultimi, poichè soltanto per *convenzione* si scrive

in testa ai medesimi — *danaro* e *cassa* — mentre si dovrebbe scrivere — *cassiere*.

Tiriamoci un momento in disparte e ragioniamola da buoni amici piano piano che nessuno ci senta. — Ditemi proprio sul serio se voi credete che i *diritti* e i *doveri* delle persone dell'azienda si possano misurare col metro e colla lira?

Il cassiere ha il dovere di custodire le somme che gli vengono consegnate, ed ha il diritto di essere esonerato dalla responsabilità della custodia per ciò che ha restituito, o perduto senza sua colpa. — Ebbene, mi direte voi che nei conti precedenti, i doveri del cassiere valgono L. 120, e che i suoi diritti ascendono a L. 40?

Mi direte voi, per esempio, che il dovere di un magazziniere valga metri 500 di panno?

Voi non mi direte mai ciò; ma mi direte invece che quel *120*, è il valore delle somme che sono state consegnate al cassiere, e che quel *40*, rappresenta le somme che il cassiere ha restituito; come pure mi direte che *500*, significa che il magazziniere ha il dovere di custodire metri 500 di panno.

Allora vi risponderò che nei vostri conti *personali* non mettete in evidenza i *diritti* e i *doveri* delle persone dell'azienda, ma bensì le cose e i valori delle cose, che sono l'*oggetto* dei diritti e dei doveri stessi.

Siccome però la mia parola potrebbe sembrarvi *sospetta*, chiamerò in mio aiuto uno dei vostri amici più potenti, il Rossi, il quale ci dice apertamente: « La formola. *Cassiere dare L. 8000*, non vuol già intesa nel senso che l'obbligo che ha il cassiere sia dato da quella somma, ma semplicemente *indicato* e *rappresentato* da essa; nè molto meno poi s'intende che sia *debitore* nel senso volgare di questo vocabolo verso il proprietario, di quella somma, perchè sino a che il danaro è in cassa a disposizione assoluta del proprietario egli non è *debitore* di nulla e non ha nessun dovere di *obbligazione*; ma invece quella formola indica nè più nè meno che il cassiere ha il dovere di custodire la somma e di renderne conto, dovere giuridico, ma, il ripeto, non dovere di obbligazione propriamente detto. (32) »

(32) — G. Rossi — *Saggi di critica logismografica*, pag. 88.

E a pag. 181, parlando dei rapporti tra lo Stato e il Governo, così soggiunge: « Io che ammetto quei rapporti, ammetto ancora la loro rappresentazione con somme, non perchè le somme *misurino* la *entità* di quei *doveri* e *diritti*, ma perchè le somme previste od accertate, essendo l'*obietto* o *la materia mediata* od *immediata* dei diritti e dei doveri medesimi, divengono il *mezzo* con cui quei *rapporti*, quei *diritti*, quei *doveri* sono rappresentati. »

Non si può parlar più chiaro di così; ed io sono molto contento che lo stesso Rossi abbia dato un calcio a quei diritti e a quei doveri, senza dei quali, egli credeva che la scienza dei conti avrebbe fatto un capitombolo.

Ora ognuno dei sette conti precedenti mette in evidenza il *danaro, oggetto dei diritti e dei doveri del proprietario e del cassiere*, quando c'è, e perciò io non scorgo alcuna differenza intrinseca tra l'uno e l'altro, ma veggo soltanto che il *concetto comune a tutti* è messo nettamente in evidenza dai primi due, mentre negli altri è ravvolto in una più o meno densa nebulosa.

Se adunque mi chiamate personali i quattro ultimi, dovete chiamare personali anche i tre primi e, viceversa, se volete che siano materiali i primi, datemi per materiali anche gli ultimi.

È semplicemente una quistione di forma: ed allora io vi dico che se la scienza deve pericolare per una espressione grafica, essa è una scienza di ricotta. L'arte sola in questo caso sarà più o meno buona, secondo che saprà rivestire un'idea coll'abbigliamento più conveniente.

Non facciamo adunque una quistione di scienza là dove abbiamo puramente una quistione d'arte.

Articolo Quarto.

Tutti i conti sono personali.

Se potessi evocare lo spirito di un mio caro amico, mi sentirei sussurrare nell'orecchie: « Sembra adunque che per te la questione sia decisa; sembra adunque che tu dia lo sfratto ai conti materiali per vôtarti a quelli personali. »

No, amico mio, io non dò lo sfratto a checchessia, poichè

ritengo fermamente che i conti materiali non abbiano mai esistito.

Infatti, qualunque sia la forma sotto la quale si rappresentino i conti, essi contengono almeno una o più parti dell'attivo, una o più parti del passivo, una o più parti della sostanza. Ma l'attivo, il passivo e la sostanza determinano la situazione del proprietario e nello stesso tempo la situazione delle altre persone dell'azienda; dunque *l'essenza particolare dei conti è quella di presentare la situazione delle persone dell'azienda.*

Le cose e le persone hanno un nesso così intimo, che se tu riesci a disgiungere le une dalle altre, non solo distruggerai qualunque sistema di contabilità inventato o da inventarsi, ma distruggerai ancora qualunque idea di proprietà e di amministrazione; *dunque i conti si riferiscono necessariamente alle persone.*

Un conto di materie senza alcun riflesso ad una persona qualsiasi è un assurdo; è un conto che non è un conto. *Dunque tutti i conti sono aperti alle persone; dunque tutti i conti sono personali.*

Articolo Quinto.

Che cosa sia il conto.

Nella discussione portata dall'articolo precedente, abbiamo visto che il conto, anche sotto la forma più bizzarra, si riferisce costantemente alle persone dell'azienda, quantunque contenga *necessariamente delle cose.*

Possiamo quindi essere in grado di definire il conto, considerandolo solamente per il concetto che racchiude, e dire che

Il conto è la esposizione dello stato generale o parziale di una o più persone dell'azienda.

Diciamo *esposizione*, perchè il conto deve presentare il suo contenuto colla maggior chiarezza possibile, come se lo ponesse in mostra; diciamo *stato generale o parziale* perchè la situazione che può avere nell'azienda una data persona può essere originata da molte cause diverse e il conto può comprenderle tutte o

può comprenderne una parte soltanto; diciamo di *una o più persone*, perchè il conto può abbracciare la situazione di una sola persona, oppure quella di più persone affini, come sarebbero i depositari, i debitori, i creditori, ecc.; diciamo infine *dell'azienda* per escludere dal conto qualunque altra situazione, che non abbia rapporti d'interesse.

Sarò riuscito esatto? — A voi la risposta.

Articolo Sesto.

Parti di un conto.

L'amministrazione è per sua natura attiva, l'amministrazione agisce costantemente sugli elementi del patrimonio, li trasforma, li modifica, li cambia con altri di altri patrimoni, e ciò perchè il patrimonio produca quei vantaggi che da esso giustamente attende il proprietario.

Non vi è chi nol veda che l'amministrazione, così operando, varia costantemente gli elementi del patrimonio e della sostanza.

Ora qualunque grandezza o reale o astratta, non può variare che per aumento o per diminuzione, e quindi le grandezze, *Attivo*, *Passivo* e *Sostanza*, variano anch'esse in *più* o in *meno*.

La situazione delle persone dell'azienda non è altro che la risultante degli sforzi o dell'amministrazione attuale o di quelle precedenti, e quindi, senza ricorrere a voli pindarici, possiamo ritenerla composta di due parti l'una all'altra opposta.

Chiamando positiva l'una e negativa l'altra, aggiungeremo che anche i conti dovranno contenere questi due stadi diversi, acciocchè ciascuno di essi possa riprodurre fedelmente tutti i momenti che hanno concorso a determinare quella situazione.

Possiamo adunque concludere che:

Ogni conto si compone di una parte positiva e di una parte negativa.

Articolo Settimo.

Persone a cui si riferiscono i conti.

Le persone dell'azienda possono essere, nell' ipotesi più larga, il proprietario, l'amministratore, i diversi depositari, i deponenti, i debitori e i creditori; e quindi i conti possono riferirsi, senza alcun dubbio, a ciascuna di queste diverse classi di persone.

Avremo per conseguenza:

1. I conti del proprietario,
2. I conti dell'amministratore,
3. I conti del castaldo . .
4. I conti del magazziniere .
5. I conti del cassiere . .
6. I conti del bifolco . . .
7. I conti dello scudiere . . } Depositari.
8. I conti del cantiniere . .
9. I conti del dispensiere .
10. I conti del guardarobiere
11. I conti di altri depositari
12. I conti dei deponenti,
13. I conti dei debitori,
14. I conti dei creditori.

Avremo però tutti questi conti in tutte le aziende immaginabili?

Avremo però tutti questi conti anche nelle aziende dove esiste il solo proprietario?

Nel capitolo settimo, là dove ci siamo intrattenuti intorno alle diverse aziende, abbiamo ritrovato tale varietà nel numero e nelle qualità delle stesse persone, che a nessuno verrebbe mai in mente di considerare le persone di fatto dell'azienda come elemento scientifico per completare una teorica.

Ciò è tanto vero che gli stessi Marchi e Cerboni, come conseguenza dei loro principii, sono stati costretti a dirci che quelle persone ci sono nell'azienda, anche quando non ci sono. Hanno dato in conclusione una risposta positiva alle due domande precedenti.

Se le persone di fatto sono un fardello troppo pesante per le nostre spalle, gettiamolo a terra, e raccogliamo in sua vece quello più leggiero, che riguarda le *persone di diritto* di qualunque azienda.

Qui noi ci troviamo in un aere più sicuro, qui noi troviamo un soggetto più malleabile, qui noi troviamo quell'àncora di salvezza, che ci permetterà di entrare in porto con tutti gli onori dovuti ad una scienza novella.

Articolo Ottavo.

I conti del proprietario.

La questione è molto più semplice di quello che si possa credere a prima vista, poichè per il completo scioglimento della medesima, basterà dimostrare il seguente

Teorema:

I conti del proprietario sono necessari e sufficienti in qualunque azienda.

Questi conti sono necessari, perchè non esiste nessuna azienda senza il proprietario, e perchè anche in quelle dove al proprietario fanno corona le altre persone, il proprietario campeggia al disopra di tutte; sono necessari infine, perchè il proprietario è indispensabile alla formazione dell'azienda.

Questi conti sono sufficienti, perchè, determinata nettamente la situazione del proprietario sia in se stessa che nei rapporti verso gli altri, noi troviamo, occorrendo, tutti gli elementi, che possono con sicurezza delineare la posizione di questi verso il proprietario (art. 6, cap. VII); noi troviamo infine che l'azienda è completamente rappresentata.

Osservazione prima. — La prima parte del teorema precedente rifulge nella *Logismografia*, poichè in essa il proprietario è stato collocato nel posto più eminente, mentre nella *Partita doppia* al proprietario viene assegnato solamente ciò che riguarda l'attivo netto o meglio la sostanza, collocandolo così in una posizione

tanto secondaria da confonderlo, qualche volta, coi corrispondenti (33).

Osservazione seconda. — La scienza nei suoi responsi deve attenersi a ciò che è necessariamente utile, e abbandonare tutto quello che ha l'aspetto del superfluo.

Perciò essa si attiene solamente ai conti del proprietario e lascia all'arte *applicata* il determinare se e quando sia utile far seguire ai conti del proprietario, quelli di alcune o di tutte le altre persone dell'azienda.

Che poi i conti delle altre persone dell'azienda riguardino *solamente l'arte*, possiamo comprenderlo anche da quello che ne scrive il Rossi (34). Egli dice che « si tengono *direttamente* solo i conti del proprietario e *indirettamente* quelli dei terzi in quanto che hanno relazione col proprietario. »

E in fondo alla stessa pagina ritorna sull'argomento e dice: « Insomma egli bisogna che noi consideriamo *seriamente, profondamente* che si debbono tenere i conti del proprietario, il quale è la personalità più importante, e che se si tengono i conti degli agenti e corrispondenti, è solo per *contrapporli* a quelli del proprietario. »

Quando un logismografo della portata del Rossi ci parla così esplicitamente, non vi può esser dubbio alcuno intorno al concetto scientifico del conto *Agenti e Corrispondenti.*

Esso è un conto di *opportunità*; esso è un conto che può essere importantissimo, ma solamente *in casi determinati*, i quali, perchè riguardano esclusivamente le applicazioni, imprimono a questo conto una importanza molto secondaria. Perciò la scienza e l'arte generale dei conti, non avendo alcun bisogno del medesimo, debbono limitarsi soltanto a riconoscerne la esistenza, per farne poi quegli usi, che saranno suggeriti volta per volta dai casi particolari.

Ciò sia detto con buona pace della *Partita doppia*, che ne ha fatto sempre il suo cavallo di battaglia, e che, se ragioni di con-

---

(33) Vedi nel capitolo nono la *osservazione che ci porta al 1879.*

(34) *Attinenze logismografiche*, pag. 67.

trollo non l'avessero distolta, avrebbe volentieri eliminato il conto del proprietario. Male ha fatto il Rossi, mi fu detto un giorno, a sostenere quella tesi; era molto meglio sostenere il contrario.

Articolo Nono.

Conti sintetici e conti analitici.

Troviamo nel capitolo ottavo che la situazione del proprietario può essere *statistica* ed *economica* e che la situazione statistica è rappresentata dall'*attivo* e dal *passivo*, mentre quella economica è data dalla *sostanza*.

Ora l'*attivo*, il *passivo* e la *sostanza* non sono semplici, ma composti di parti; quindi la situazione del proprietario può essere esposta o nel suo complesso o nelle sue parti, o nell'uno e nelle altre insieme.

Chiameremo conti *sintetici* quelli che contengono in complesso la situazione del proprietario; chiameremo conti *analitici* quelli che contengono solamente una parte della situazione dello stesso proprietario.

Tre sono i conti sintetici destinati a rappresentare la situazione del proprietario, e noi li chiameremo senz'altro *Attivo*, *Passivo* e *Sostanza*, perchè il contenuto di uno qualunque di questi conti è una speciale caratteristica per distinguere l'uno dall'altro, senza tema di errare (35).

Arrivati a questo punto, sarà facilissima la dimostrazione dei seguenti teoremi:

Teorema Primo.

I conti Attivo, Passivo e Sostanza sono comuni a tutte le aziende.

Infatti tutti i conti contengono sempre gli elementi del patrimonio, ma il patrimonio si riscontra in tutte le aziende immaginabili, e l'attivo e il passivo sono le parti integrali del patrimonio stesso, mentre la sostanza ne è la parte astratta o differenziale;

(35) Questi tre conti comprendono anche la situazione finanziaria accertata, ma se l'arte ritenesse utile tenere in evidenza anche la situazione finanziaria prevista, allora avremo anche i conti sintetici inerenti alla previsione.

dunque è vero che i tre conti denominati *Attivo*, *Passivo* e *Sostanza* sono comuni a tutte le aziende.

Teorema Secondo.

Un conto sintetico può essere rappresentato da due o più conti analitici.

Infatti tutto ciò che è composto, ammette necessariamente delle parti componenti, e quindi anche i conti, che mi rappresentano un tutto, come sono l'attivo, il passivo e la sostanza di un patrimonio qualunque, potranno essere rappresentati da tanti conti analitici, quante sono le parti, che compongono lo stesso attivo, lo stesso passivo e la stessa sostanza.

Dunque è vero il nostro asserto.

Teorema Terzo.

Un conto analitico può essere rappresentato da due o più altri conti analitici subalterni.

Le parti di un tutto possono essere semplici e possono alla lor volta essere composte di parti ancora più piccole.

È evidente allora che l'analisi può essere spinta più oltre, e che, nel caso nostro, un conto analitico può essere rappresentato da tanti altri conti quante sono le parti componenti l'oggetto del primo.

Dunque è vero il teorema.

Teorema Quarto.

Un conto qualunque può essere rappresentato contemporaneamente da due o più serie di conti subalterni.

Infatti quasi tutte le cose che sono argomento di studio, possono essere considerate sotto più aspetti diversi, senza che l'esame, che si fa delle medesime in un dato modo debba distruggere quello che se ne fa in un'altra maniera diversa.

Così i beni patrimoniali possono essere considerati sia nell'intima natura loro, che rispetto al luogo dove si trovano, sia rispetto la loro proprietario, che rispetto alle altre persone dell'azienda,

senza che per questo i conti inerenti alla prima serie debbano essere assorbiti dai conti inerenti alle altre.

Dunque è vero ciò che si voleva dimostrare.

TEOREMA QUINTO.

Un conto qualunque uguaglia tutti i conti analitici subalterni della stessa serie.

Sia il conto A e siano b, c, d i suoi conti analitici subalterni.

Dico che $A = b + c + d$.

Infatti A ci rappresenta un tutto, e b, c, d rappresentano le parti in cui questo tutto può essere diviso.

Ora come il tutto uguaglia la somma delle parti, così la situazione portata dal conto A sarà perfettamente uguale a quella portata dal conto b, dal conto c e dal conto d riunite insieme.

Dunque è vero il teorema.

TEOREMA SESTO.

Il numero dei conti analitici è indefinito.

I conti analitici sono destinati a rappresentare le parti componenti la situazione del proprietario.

Queste parti non sono altro che quelle le quali compongono l'attivo, il passivo e la sostanza dell'azienda.

Ma le parti componenti l'attivo, il passivo e la sostanza dell'azienda non possono essere determinate che nei casi pratici; quindi il loro numero è indeterminato, quindi non possiamo a priori affermare quale sia il numero dei conti, che conterranno quelle stesse parti, quindi *il numero dei conti analitici è indefinito.*

Scolio. Arrivati però alle parti semplici non possiamo andare più oltre.

Possiamo quindi concludere che *i conti semplici sono il limite delle divisioni e delle suddivisioni del contenuto di un conto sintetico.*

CAPITOLO DODICESIMO.

ANALISI DEI CONTI

ARTICOLO PRIMO.

Diverse specie di conti analitici.

L'ultimo teorema ci ha lasciati in un mare di incertezze. Però se noi non possiamo in senso assoluto determinare a priori il numero dei conti analitici, possiamo nondimeno esaminare l'indole di ciascuno di essi; e, avvicinando quelli della stessa natura, formare tante serie di conti omogenei, quanti sono i caratteri speciali, che servono a distinguere l'una serie dall'altra.

L'attivo e il passivo sono continuamente l'arma dell'amministrazione e la sostanza è il bersaglio a cui sono diretti i suoi colpi. Ma l'attivo, il passivo e la sostanza si compongono di parti ben distinte le une dalle altre e sono precisamente queste parti, sulle quali si esercitano direttamente le funzioni dell'azienda; e sono precisamente queste parti quelle che formano il contenuto dei conti analitici.

ARTICOLO SECONDO.

La divisione è utile e necessaria.

Nel 14° volume della enciclopedia d'Yverdun, anno 1772, trovo quanto fa al caso nostro e lo riproduco traducendo liberamente:

« La divisione è utile e necessaria ogniqualvolta si richiedono delle idee chiare e distinte; è utile e necessaria nelle

scienze, nelle arti, nel commercio, nella vita civile e domestica, nella politica, nella morale; senza divisione non si saprebbe nè pensare, nè parlare, nè scrivere; e un lavoro qualunque riuscirà sempre imperfetto se si intraprende senza saperne dividere le idee.

« È la divisione che porta l'ordine nelle nostre ricerche e senza di essa vano è sperare ordine, sistema, chiarezza e distinzione: *pointe d'ordre, pointe de systeme, point de clarté, point de distinction.* »

Articolo Terzo.

La divisione deve essere completa.

« Perchè la divisione sia esatta, deve essere adequata; vale a dire i suoi membri non devono essere nè in numero maggiore, nè in numero minore delle parti del tutto: *c'est a dire, elle ne doit avoir ni plus ni moins de membres que le tout n'a des parties.* »

In un registro qualunque troviamo che per l'attivo sono state aperte le seguenti serie di conti analitici:

1° Beni immobili;

2° Beni mobili.

È egli vero che l'attivo di un patrimonio sia composto solamente di beni immobili e di beni mobili?.

No; perchè noi vi troviamo un'altra categoria di valori, che non può essere classificata nè fra i beni immobili, nè fra i beni mobili, vogliamo dire la categoria dei crediti, i quali non sono nè mobili nè immobili. Solo nel momento della loro estinzione sapremo se il loro valore sarà rappresentato o da un immobile o da un mobile.

La divisione adunque che noi abbiamo trovato nel suddetto registro non è completa, perchè manca una delle parti di cui si compone l'attivo.

Sarebbe egualmente incompleta quella divisione nella quale, per esempio, gli attrezzi rurali fossero scomposti solamente in *aratri* e *erpici.*

Articolo Quarto.

La divisione deve essere irriducibile.

« I membri di una divisione non devono mai rientrare gli uni negli altri. *Vitiosum est* (Cicerone) *in dividendo, partem in genere numerare.*

Infatti, si prenderebbe allora due volte lo stesso membro; una volta a parte e esplicitamente; una seconda volta incluso in un altro membro e cosi implicitamente. »

Supponiamo di trovare l'attivo diviso nel modo seguente:

1. Beni immobili;
2. Beni mobili;
3. Semoventi;
4. Danaro;
5. Crediti.

Questa divisione è viziosa, perchè riducibile, giacchè il danaro e i semoventi, essendo cose, che si possono trasportare da un luogo all'altro, sono necessariamente compenetrati nei beni mobili.

Una tale divisione porterebbe logicamente con sè che il danaro e i semoventi venissero considerati due volte; una volta cioè separati dalle altre parti dell'attivo, e una volta compresi nei beni mobili.

Supponiamo ancora che nella parte negativa del conto *competenze patrimoniali* siano stati messi in evidenza i seguenti elementi:

1. Affitti;
2. Interessi;
3. Tasse;
4. Spese d'amministrazione.

Che è questa frazione di conto *spese d'amministrazione*? Forse che gli affitti, gli interessi e le tasse non sono spese d'amministrazione?

Tutte le divisioni della natura delle due precedenti tendono costantemente un'insidia a colui che è applicato alla registra-

zione, giacchè egli non potendo entrare nella mente dell'autore di quella classificazione, molto facilmente registra i fatti amministrativi della stessa natura ora in un conto ora in un altro.

Così si avrebbero dei registri imponenti, se vogliamo, per legatura e per calligrafia; registri però di carta scritta, ma non registri di contabilità.

Questa regola è la più bistrattata nella classificazione dei conti analitici, e se volessimo prenderci il gusto di cercare degli esempi reali, non avremmo bisogno di andare molto lontano per trovarli, giacchè io stesso ho commesso più volte i miei peccati.

Bisogna però convenire che la materia che noi ragionieri dobbiamo rimaneggiare è molto refrattaria, e che la stessa lingua italiana è molto avara di vocaboli per fornirci delle denominazioni concise, esatte e di facile intelligenza.

Articolo Quinto.

La divisione deve essere graduata.

« Se il tutto è composto di parti, che sono esse stesse composte, bisogna in primo luogo dividerlo nelle sue parti composte, e in seguito dividere ciascuna di queste se le circostanze lo richieggono. »

La rigorosa applicazione di questa regola nelle divisioni e nelle suddivisioni del contenuto dei tre conti principali, forse non porterebbe sempre quei vantaggi che si possono sperare e ottenere nella classificazione, per esempio, delle cose attinenti alla storia naturale.

Tuttavia il ragioniere deve tenerla sempre presente, acciocchè i suoi conti analitici procedano simmetricamente, senza confondersi gli uni cogli altri, senza mischiare quelli di una data natura con quelli di natura diversa.

Che direste voi di un generale che per la sfilata, avesse ordinato i suoi soldati nel modo seguente:

1. Un drappello di linea;
2. Due soldati di cavalleria;
3. Un bersagliere;
4. Un carro d'artiglieria;
5. Quattro altri bersaglieri;
6. Un tamburino;
7. Uno squadrone di cavalleria;
8. Due altri soldati di linea;

e così di seguito, finchè non avesse sfilato per intero un corpo d'esercito?

Direste certamente che quel generale ha perduto il ben dell'intelletto.

E noi diremmo altrettanto di coloro che nei registri spargessero alla rinfusa i conti analitici, senza ricordarsi che l'ordine è il supremo requisito dell'arte nostra.

Per concretare con un esempio il nostro concetto, supponiamo che la parte positiva del conto *competenze patrimoniali* possa essere divisa nel modo seguente:

- Competenze patrimoniali (rendite)
  - Prodotti dei terreni . . .
    - Frumento
    - Frumentone
    - Uva
    - Legumi
  - Prodotti dei fabbricati . .
    - Affitti di case di abitazione
    - Affitti di magazzini
    - Affitti di opifici
  - Utili di stalla . . . . . .
    - Concimi
    - Latticini
    - Nati
    - Vetture
  - Interessi. . . . . .
    - Fondi pubblici
    - Fondi privati
    - Conti correnti
    - Depositi
    - Mutui

Lasciando all'arte applicata il determinare quando sia utile che le rendite patrimoniali siano rappresentate o nel complesso,

o nelle parti principali o nelle parti semplici, diremo che anche quando si rappresenteranno queste ultime soltanto, quelle che si riferiscono ai prodotti dei terreni, per esempio, devono succedersi le une alle altre, senza essere interrotte da qualcuna di quelle riferibili alle parti seguenti; dovranno insomma trovarsi nello stesso posto, che avrebbero occupato se la divisione fosse stata rigorosamente graduata.

Articolo Sesto.

I conti analitici non devono essere nè pochi nè molti.

« La divisione non devo peccare nè per difetto, nè per eccesso. *Idem habet vitii, dice Seneca, nimia quod nulla divisio; simile sit confuso quidquid in pulverem sectum est.* »

Male farebbe quel ragioniere che volesse limitare la divisione dell'attivo ai soli *immobili, mobili e crediti,* e male farebbe ancora quello che in una modesta cartoleria, volesse spingersi tant'oltre da tenere separati i conti delle penne *Libert* da quelli delle penne *Perry*.

Per mettere maggiormente in evidenza il principio enunciato in questo articolo, esaminiamo le seguenti serie di conti analitici:

Serie *A*.

Conti analitici dell'attivo.

- Cose nostre nell'azienda
  - Immobili
    - Terreni fruttiferi
    - Terreni infruttiferi
    - Fabbricati fruttiferi
    - Fabbricati infruttiferi
  - Mobili
    - Danaro
    - Semoventi da lavoro
    - Semoventi di lusso
    - Mobili diversi

- Crediti
  - Titoli fiduciari
    - Commerciabili
    - Scaduti
  - Crediti fruttiferi
    - Certi
    - Incerti
  - Crediti infruttiferi
    - Certi
    - Incerti
    - Inesigibili
- Valori nostri presso i terzi
  - Danaro
  - Semoventi
  - Mobili diversi
  - Titoli fiduciari
- Valori dei terzi
  - Beni materiali.
    - Danaro
    - Semoventi
    - Mobili diversi
  - Titoli fiduciari
    - Presso l'azienda
    - All'incasso

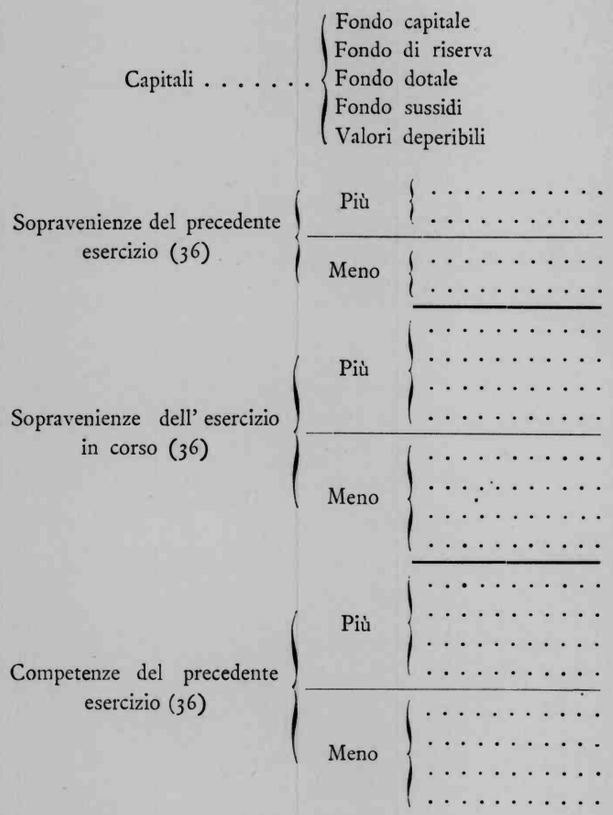
Serie *B*.

Conti analitici del passivo.

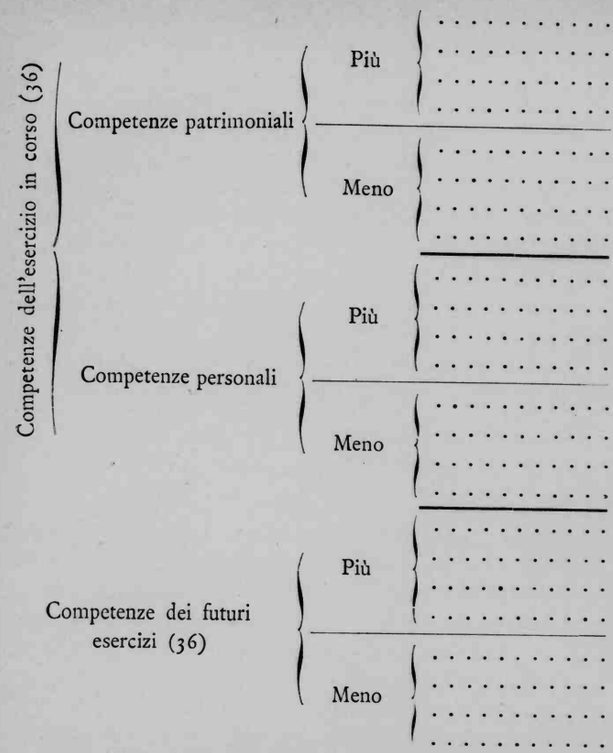
- Debiti
  - Titoli fiduciari
    - Commerciabili
    - Scaduti
  - Depositi disponibili
    - Fruttiferi
    - Infruttiferi
  - Debiti diversi
    - Fruttiferi
    - Infruttiferi
- Depositi vincolati o valori non disponibili
  - Depositi a custodia
  - Depositi a cauzione
  - Pegni
  - Effetti per incasso
  - Bestiame a soccida
  - Mobili tenuti a nolo
  - Mobili per trasporto
  - Merci in commissione
  - Depositi diversi

SERIE *C.*

Conti analitici della sostanza.



(36) I conti delle competenze nella parte positiva contengono le rendite e in quella negativa le spese relative. I conti delle sopravenienze nella parte positiva contengono le sopravenienze attive e in quella negativa le sopravenienze passive o radiazioni.



Per poco che noi fermiamo la nostra attenzione sui diversi tipi di conti analitici esposti nelle tre serie precedenti, non tarderemo ad accorgerci che, per esempio, in una piccola azienda i conti che riguardano i valori di proprietà altrui potranno essere raggruppati in un conto solo, mentre in una vasta azienda noi sentiremo il bisogno di spingerci ancora più in là nell'analisi, di spingerci cioè a rappresentare graficamente anche le parti che compongono il danaro, i semoventi, i mobili diversi e i titoli fiduciari.

Dovremo in conclusione, a seconda dei casi, che saranno sottoposti al nostro studio, o procedere ad una maggiore analisi

o procedere ad una classificazione più sintetica, senza però confondere fra loro i conti di natura diversa, e mantenendo costantemente quelli che presentano al proprietario e all'amministratore non solo delle quantità matematiche, ma anche dei concetti.

Per insistere su quest'ultimo pensiero noi non consiglieremmo mai, anche in una piccola azienda, il solo conto *immobili* e il solo conto *crediti*, poichè il benessere e la solidità dell'azienda si manifestano assai meglio se noi facciamo conoscere la natura dei beni immobili, e se noi diciamo che quei crediti sono fruttiferi o infruttiferi, che sono certi, incerti o inesigibili.

Rammentiamoci sempre a questo proposito che bisogna andare più cauti nella sintesi che nell'analisi.

Qual concetto difatti vi formereste voi della condizione di due proprietari, se nelle loro rispettive situazioni, trovaste, per esempio:

1. Immobili L. 100000.
2. Crediti L. 20000 ?

Potreste forse dirmi che camminano di pari passo? Potreste forse dirmi che Tizio naviga in migliori acque di Caio?

Non potreste dirmi nulla di tutto ciò, perchè quelle situazioni reppresentano delle quantità nelle quali voi vedete soltanto delle cifre, null'altro che delle cifre.

Ma se io vi dicessi che qui abbiamo dei terreni e là dei fabbricati, che qui abbiamo dei crediti certi, e là dei crediti dubbi, che qui troviamo dei beni fruttiferi e là dei beni di puro lusso, allora voi non esitereste nella scelta, perchè la situazione, *per quanto compendiosa*, si serve di numeri, per darvi delle idee; perchè la situazione vi presenta dei numeri che aprono la via ai ragionamenti ed ai confronti.

CAPITOLO TREDICESIMO.

SINTESI DEI CAPITOLI PRECEDENTI

Articolo Primo.

Due pregiudizi.

Prima di passare direttamente nel campo dell'arte, non sarà discaro al lettore di esercitare per un momento le funzioni di generalissimo, ed assistere perciò ad una sfilata delle principali verità, esposte nei capitoli precedenti, affine di giudicare se il loro portamento ci permetta di fare assidere la contabilità al banchetto delle scienze.

Nella prefazione abbiamo combattuto due pregiudizi, abbiamo dimostrato cioè che come la fisica, la chimica, ecc. sono scienze nobilissime che studiano i corpi sotto un dato aspetto, così anche la contabilità resterà una scienza, se, abbandonando *direttamente* i diritti e i doveri giuridici, si limiterà a rappresentare i beni patrimoniali nei loro movimenti amministrativi, beni patrimoniali che sono e l'oggetto delle funzioni dell' azienda e l' oggetto dei diritti e dei doveri delle persone della stessa, azienda.

Abbiamo pure dimostrato che se tutte le scienze e tutte le arti avessero rispettato le tradizioni nel senso di non voler portare nessun cambiamento a quello che fecero i nostri antenati, esse non avrebbero progredito di un solo passo.

I *conservatori* si contentano di quello che fu e di quello che è; i *brontoloni* e i *malcontenti* invece ci spingono sempre innanzi, ed è solo per essi che il *progresso* si fa strada in tutte le quistioni sociali, artistiche, letterarie e scientifiche.

Articolo Secondo.

L'azienda.

L' azienda è un patrimonio amministrato. Il concetto di azienda associa in sè medesimo l'idea di azione, di persone che compiono questa azione e di un oggetto su cui cade l'azione stessa o in altri termini richiama alla mente nostra

1. Le funzioni;
2. Le persone che esercitano le funzioni;
3. La materia amministrabile.

Le aziende studiate nella loro costituzione sono tutte sorelle, ma come gli uomini sono simili e diseguali così le aziende si rassomigliano da un lato e differenziano dall' altro.

La classificazione delle aziende non è un tema appropriato ad un lavoro di contabilità come il nostro, e per questo ci limiteremo ad esporre le principali specie di aziende, lasciando il fardello della classificazione delle medesime a spalle più robuste delle nostre.

Esse sono le seguenti: Le aziende minerarie, peschereccie, agrarie, manufattrici, di spedizioni, mercantili, bancarie, assicuratrici, professionali, domestiche, di beneficenza, municipali, provinciali, di Stato; le società operaie, i circoli politici, di istruzione e di divertimento.

Articolo Terzo.

Le funzioni dell'azienda.

Il complesso della vita di un'azienda si può dividere in funzioni di nascita, di governo, di conservazione e di morte, alle quali aggiungiamo le funzioni storico-descrittive, come quelle che hanno per iscopo supremo di rappresentare l'azienda in tutti i momenti del vivere di essa.

Le varie e molteplici funzioni dell' azienda si possono perciò distribuire nei seguenti cinque ordini:

1. Funzioni di organizzazione (nascita);
2. Funzioni di amministrazione (governo);
3. Funzioni di custodia (conservazione);
4. Funzioni di liquidazione (morte);
5. Funzioni di ragioneria (storico-descrittive).

Studiando le funzioni come una manifestazione naturale dell'individuo, noi siamo trascinati, contro la stessa nostra volontà, a ritenere che ognuna delle medesime *sia una funzione del proprietario*, la quale sorge spontanea dagli stessi bisogni che accompagnano costantemente qualunque essere umano.

Se poi le consideriamo in rapporto sia col diritto naturale che col diritto positivo, siamo condotti ineluttabilmente ad affermare che l' esercizio delle medesime spetti per *diritto allo stesso proprietario*, sia esso un individuo solo od una comunità di individui, sia esso un essere reale o un' ente fittizio come un corpo morale.

Queste conclusioni trovano la loro base naturale nel *diritto di proprietà*; e checchè ne dicano S. Gregorio, S. Basilio e S. Grisostomo, è fuori di dubbio che se noi accettiamo soltanto l'idea che il proprietario abbia il *dovere giuridico* di amministrare e di custodire i beni del suo patrimonio, noi intacchiamo dalle fondamenta lo stesso diritto di proprietà, distruggendolo anche là dove è assurdo il solo pensarlo, voglio dire distruggendolo eziandio nei beni mobili.

Da ciò si deduce che le funzioni dell'azienda, esercitate da una o più persone diverse dal proprietario, non sono funzioni proprie di questi agenti, ma sono tutte funzioni che si esercitano in nome e per incarico dello stesso proprietario.

Possiamo perciò concludere che *tutte le funzioni dell'azienda sono funzioni naturali del proprietario.*

È questo il principio supremo di quella scienza dei conti, di cui andiamo in cerca; è questo il primo vero che scaturisce spontaneo dalla osservazione dei fatti, base comune di tutte le scienze le quali vogliono una vita lunga, che non tema il soffiar dei venti.

Le funzioni dell'azienda si manifestano con una serie di atti minuti e molteplici, che, quando sono arrivati a compimento, chiamiamo *fatti amministrativi*, perchè appunto rappresentano un avvenimento dell'azienda.

I fatti amministrativi si dividono in fatti *iniziali*, fatti di *esercizio* e fatti *finali*, secondochè avvengono in principio del periodo amministrativo, oppure durante il medesimo od alla fine di esso.

Se non basta una vista lincea per determinare a priori tutti i fatti amministrativi possibili, ci è dato però di determinare con sufficiente precisione degli altri fatti *più semplici*, che chiamiamo *subalterni*, perchè combinandosi in varie guise concorrono a produrre i primi.

Intorno ai fatti amministrativi abbiamo dimostrato i seguenti teoremi;

1. Un fatto amministrativo si compone almeno di due altri fatti subalterni;

2. Un fatto amministrativo contiene due valori equivalenti;

3. L' oggetto di un fatto amministrativo ha per valore uno dei due valori equivalenti contenuti dallo stesso fatto;

4. Il valore dell' oggetto di un fatto amministrativo è la metà del valore degli elementi del patrimonio contenuti dallo stesso fatto e viceversa.

Articolo Quarto.

Le persone dell'azienda.

Le persone che esercitano di fatto le diverse funzioni dell'azienda sono più o meno numerose a seconda dell'entità dell'azienda stessa.

Esse perciò sono un' elemento troppo variabile perchè la scienza possa attingere dal medesimo principî di stabilità. La scienza invece deve andare in cerca delle persone essenzialmente necessarie alla formazione delle aziende, deve cioè cercare le persone di diritto di qualunque azienda.

Ora qualunque azienda è formata quando nella medesima

esiste un proprietario, giacchè con esso noi troviamo nell'azienda la materia amministrabile, le funzioni e le persone che esercitano queste funzioni, o meglio quella persona che è designata dalla natura ad eseguire tutte le funzioni della azienda.

Se tutte le funzioni dell'azienda sono funzioni naturali del proprietario, ne viene di necessaria conseguenza che l'azienda è completa quando nella stessa vi è un proprietario, senza bisogno alcuno di aggiungervi una falange di amministratori e una miriade di depositari.

Perciò deduciamo il principio che *il proprietario è l'unica persona di diritto di qualunque azienda.*

Questo principio trova la sua sanzione nella pratica delle cose, perchè non havvi azienda senza il proprietario, e perchè quelle dove il proprietario è solo, sono in una maggioranza strabocchevole di fronte alle altre dove al proprietario fanno corona le altre persone.

Studiando ne' suoi particolari la situazione del proprietario e quella delle altre persone, si trova facilmente che *la situazione generale del proprietario è inversa a quella di tutte le altre persone dell'azienda*, giacchè, per non dire altro, tutto ciò che forma per il proprietario un *diritto*, costituisce un *dovere* delle altre persone e viceversa.

Articolo Quinto.

Oggetto delle funzioni dell'azienda.

I singoli elementi dell'*attivo* e i singoli elementi del *passivo* di un patrimonio formano l'oggetto principale delle funzioni della azienda e determinano la *situazione statistica del proprietario*, mentre quella *economica* è determinata dalla *differenza* tra l'attivo e il passivo.

Chiamando *sostanza* questa parte astratta del patrimonio, noi possiamo rappresentarla per mezzo della formola

(1ª) $$S = A - P$$

in cui il valore di S dipende dai valori di A e di P, avremo cioè una sostanza positiva quando l'attivo è maggiore del passivo, avremo una sostanza uguale a zero quando A uguaglia P, ed avremo infine una sostanza negativa se il passivo è superiore allo attivo.

Supposto che S sia uguale a $s - s'$, che A sia uguale ad $a - a'$ e che P sia lo stesso che $p - p'$, dalla formola precedente si passa facilmente alla seguente:

$$(2^a) \qquad s + a' + p = s' + a + p'$$

la quale è la base principale del controllo di tutti gli elementi che hanno la loro sede nei conti.

Supponendo uguale a zero ora l'una, ora l'altra delle quantità della seconda formola, noi riesciremo a trovare 48 eguaglianze l'una diversa dall'altra, le quali rappresentano tutti i rapporti possibili esistenti tra la sostanza, l'attivo e il passivo di un patrimonio.

Le rendite e le spese di qualunque natura, denominate *competenze*, determinano la *situazione finanziaria del proprietario* e sono parte contemporaneamente e della situazione economica e di quella statistica del medesimo.

Le vincite, le eredità, gli infortuni e simili, denominate *sopravenienze*, colpiscono in prima linea l'attivo e qualche volta il passivo, per trasmettersi in fine, senza eccezione di sorta, sulla sostanza.

Le sopravenienze che tendono ad intaccare la sostanza prendono anche il nome di *radiazioni*, come se le imperversità della natura o la malignità degli altri uomini avessero *raschiato* una parte dei nostri beni.

Anche i valori dei terzi sono oggetto delle funzioni della azienda e specialmente della funzione di custodia.

I valori dei terzi per natura loro non appartengono nè allo attivo, nè al passivo del patrimonio, e solo in via di eccezione, *l'arte dei conti* puo farli entrare contemporaneamente nell'uno e nell'altro, rappresentandoli nell'attivo come cose valutabili e nel

passivo come cause che determinano dei doveri speciali del proprietario.

Studiando in seguito gli altri rapporti esistenti tra la sostanza, l'attivo e il passivo, abbiamo dimostrato le seguenti proposizioni:

Teorema 1. — L'attivo è uguale alla metà della somma aritmetica in cui entrano come poste l'attivo, il passivo e la sostanza positiva.

Teorema 2. — L'attivo è uguale alla metà della differenza aritmetica tra la somma $(A + P)$ e la sostanza negativa.

Teorema 3. — Il passivo è uguale alla metà della differenza aritmetica tra la somma $(A + P)$ e la sostanza positiva.

Teorema 4. — Il passivo è uguale alla metà della somma aritmetica $(A + P)$ e della sostanza negativa.

Scolio primo. — Se la somma $(A + P)$ è uguale ad S positiva, anche A è uguale ad S, e quindi P è uguale a zero.

Scolio secondo. — Se la somma $(A + P)$ è uguale ad S negativa, anche P è uguale ad S, e quindi A è uguale a zero.

Scolio terzo. — Se la sostanza S è uguale a zero, nella somma $(A + P)$ A è uguale a P.

Scolio quarto. La somma $(A + P)$ non è mai minore di S.

Come la sostanza è il rapporto aritmetico esistente tra l'attivo e il passivo, così l'avanzo e il disavanzo sono il rapporto aritmetico tra le rendite e le spese. Quindi, *mutatis mutandis*, gli stessi teoremi precedenti sono applicabili alla situazione finanziaria del proprietario.

Articolo Sesto.

La contabilità dell'azienda.

Le funzioni dell'azienda agiscono costantemente sulla materia amministrabile, per ottenere dalla medesima tutti quei prodotti che sono necessari alla soddisfazione dei bisogni del proprietario.

Così operando le funzioni variano costantemente l'oggetto loro particolare, e il lavoro o *mentale* o *scritto* necessario per formarsi un giusto e persuadente concetto della situazione presente

del proprietario, costitusce l'essenza e la esistenza della contabilità.

Perciò questa può essere o *contabilità non scritta* o *contabilità scritta;* la prima eterna ed immutabile per qualunque azienda, la seconda indispensabile in tutte quelle, nelle quali il proprietario voglia una guida sicura per vedere con chiarezza ne' suoi affari e così non danneggiare se stesso e gli altri.

« Il genere umano è una grande società di commercio, ed ogni uomo è trafficante. Con queste parole significava lo Smith, come l'uomo viva necessariamente in continue relazioni di scambio col suo simile.

« Ora qualunque scambio risolvesi nella *reciprocanza dei servizi,* ispirati non già dalla simpatia e dalla generosità gratuita, ma dal personale interesse; giacchè mentre ognuno dei contraenti cedendo all'altro il suo prodotto, gli procura un vantaggio, il fa in ragione dell'utilità ch'egli, a volta sua ne riceve, acquistando in corrispettivo il prodotto altrui (37). »

Da ciò si può facilmente dedurre che la contabilità scritta è necessaria nelle grandi aziende, ed *utile* anche nelle *piccole,* dove non mancano mai, almeno, i rapporti di debito e di credito verso gli estranei, rapporti che è sempre doveroso ricordare con molta precisione in tutti i minuti particolari.

La contabilità scrittà, come tutti gli strumenti, è in origine empirica; ma di mano in mano che l'uomo si va famigliarizzando con essa, la contabilità progredisce, sia raccogliendo nuovi ingranaggi, che perfezionando i precedenti.

Arrivata poi a quello stadio di perfezionamento, che dà campo all'uomo di scoprire in essa quei principî e quelle leggi, che la natura ci fa sempre sudare, l'arte dà origine alla scienza, e questa arricchita di tutte le altre verità, che quasi sorgono spontanee dai primi veri trovati, si rivolge alla sua genitrice, la ritocca, la riveste, l'abbellisce in maniera, che quasi più nessuno la riconosce.

L'arte crea la scienza, questa modifica e perfeziona l'arte; la scienza è il vero e l'arte è la personificazione della scienza.

---

(37) Boccardo, *Dizionario di Economia politica,* articolo *valore.*

Articolo Settimo.

I conti.

Il conto è la esposizione dello stato generale o parziale di una o più persone dell'azienda.

Questa definizione comprende evidentemente il concetto che tutti i conti sono personali; e, siccome in essa non si accenna a nessuna forma particolare, così ne viene che i conti si riferiscono sempre alle persone dell'azienda, qualunque sia il contenuto dei medesimi, e qualunque sia la forma sotto la quale si rappresenti lo stesso contenuto.

La medesima definizione contiene implicitamente il concetto che la contabilità è la storia descrittiva dell'azienda, perchè essa espone lo stato di una o più persone, non come si vorrebbe che fosse, ma come è realmente. In caso diverso avremmo bensì della carta scritta, ma non mai della contabilità.

Intorno alla natura e ai rapporti esistenti tra conto e conto, abbiamo dimostrato le seguenti verità:

1. Ogni conto si compone di una parte positiva e di una parte negativa;
2. I conti del proprietario sono necessari e sufficienti in qualunque azienda;
3. La scienza lascia all'arte applicata il determinare se e quando sia utile far seguire ai conti del proprietario quelli di alcune o di tutte le altre persone dell'azienda;
4. I conti sintetici sono tre: attivo, passivo e sostanza;
5. I conti sintetici sono comuni a tutte le aziende;
6. Un conto sintetico può essere rappresentato da due o più altri conti analitici;
7. Un conto analitico può essere rappresentato da due o più altri conti analitici subalterni;
8. Un conto qualunque può essere rappresentato contemporaneamente da due o più serie di conti subalterni;
9. Un conto qualunque uguaglia tutti i conti analitici subalterni della stessa serie;
10. Il numero dei conti analitici è indefinito;

11. I conti semplici sono il limite delle divisioni e delle suddivisioni del contenuto di un conto sintetico;

12. La divisione del contenuto dei conti è utile e necessaria;

13. La divisione deve essere completa;

14. La divisione deve essere irriducibile;

15. La divisione deve essere graduata;

16. I conti analitici non devono essere nè pochi nè molti.

Abbiamo finalmente concluso nel capitolo dodicesimo, che la contabilità mal risponderebbe alla sua missione se presentasse la situazione del proprietario in modo che nella medesima si leggessero unicamente delle quantità numeriche, giacchè essa si deve servire delle quantità nel solo ed unico intento di rappresentare dei concetti.

Chiuderemo questo capitolo con una osservazione e con una speranza.

La genesi di tutti i principi delle scienze si confonde con quella dell'universo, e l'opera dell'uomo è limitata soltanto a togliere loro quel velo che li nasconde agli occhi di tutti.

Il progresso sta appunto nel cammino che l'uomo intraprende per avvicinarsi a questi principî, ma dovendo egli percorrere una *selva selvaggia ed aspra e forte,* spesso smarrisce la *diritta via,* e, in questo stato, ricalcando inscientemente quella di già trascorsa, si allontana sempre più dalla sua mèta.

Per questa ragione scrisse il Vico: *Ogni progresso è un salutare ritiramento verso i principî; scostiamoci da questi ed ogni progresso è tolto* (38).

Io non so se i principî che siamo andati svolgendo fino a questo punto, siano quelli che l'avara natura ci contende, ma in qualunque modo, io spero di essermi *ritirato vicino alla sorgente,* e che poche altre difficoltà si dovranno superare per arrivare a

Lo dolce ber che mai non m'avrà sazio (39).

(38) Rossi Giovanni. *Attinenze logismografiche,* pag. XXII.
(39) Dante. *Purgatorio,* canto XXXIII.

CAPITOLO QUATTORDICESIMO.

I REGISTRI DELL'AZIENDA

Articolo Primo.

Registri principali.

I conti non si trovano sparpagliati qua e colà come gli oggetti di una bottega da rigattiere; i conti non si trovano su tanti fogli volanti in attesa del primo vento che li porti in giro per l'atmosfera; ma si trovano *opportunamente* raccolti in tanti volumi, che noi chiamiamo *registri.*

Due sono i principali registri di qualunque azienda, il *giornale* e il *mastro;* il giornale per i conti sintetici e il mastro per i conti analitici, o in altri termini il giornale per il tutto e il mastro per le parti di questo tutto.

Da questi cenni si può facilmente argomentare che tanto il giornale che il mastro contengono in massima gli stessi elementi, giacchè le cause che determinano la situazione parziale del proprietario sono quelle stesse, che ne determinano la situazione generale, tantochè il complesso delle situazioni parziali del mastro è la stessa situazione generale contenuta dal giornale. Perciò fra il giornale e il mastro esistono quegli stessi rapporti intimi, che esistono tra il tutto e le sue parti.

Il *mastro* è lo svolgimento dei conti del giornale, e dovrà necessariamente essere diviso in tante sezioni, quanti sono i conti

sintetici del giornale, di cui esso rappresenta le parti; cosicchè se nel giornale troviamo i conti sintetici *Sostanza, Attivo* e *Passivo,* nel mastro troveremo tre serie di conti analitici ben distinte le une dalle altre, troveremo cioè la *serie S,* la *serie A* e la *serie P,* serie che il Cerboni chiama giustamente *svolgimenti.*

Il giornale e il mastro traggono la loro origine da due importantissimi documenti, i quali, a seconda della entità dell'azienda, possono essere rappresentati da altrettanti volumi.

Voglio dire che l'*Inventario* e il *Preventivo* ci somministrano la materia prima, per dar vita in ciascun periodo amministrativo normale, tanto al giornale che al mastro, poichè, come vedemmo, la formazione dell'uno e dell'altro costituisce i *due fatti amministrativi iniziali* di ciascuno degli stessi periodi, specialmente in quelle aziende dove il *preventivo* più che un bisogno è un dovere dell'amministratore, *poichè in esso il corpo deliberante traccia i limiti entro i quali è soltanto lecito di impegnare l'ente amministrato.*

Durante il periodo amministrativo il *giornale* e il *mastro* raccolgono SENZA ECCEZIONE DI SORTA tutti i fatti amministrativi, che portano con se ANCHE LE MINIME variazioni e modificazioni in ciascuno degli elementi patrimoniali; e quando noi saremo arrivati al momento supremo del *redde rationem,* troveremo l'uno e l'altro pronti per fornirci gli elementi necessari alla compilazione del *Consuntivo* e del *Rendiconto.*

Il consuntivo e il rendiconto ci fanno conoscere condensata in poche pagine tutta la storia dell'azienda nei limiti di un periodo amministrativo; e per l'amministratore sono di una importanza maggiore del preventivo e dell'inventario iniziale, poichè per essi il proprietario giudica, o almeno dovrebbe giudicare, l'amministratore, mantenendogli la sua fiducia o biasimandone l 'operato, a seconda delle circostanze.

Il *giornale* e il *mastro* intesi in questo senso, corrispondono esattamente al concetto del giornale e del mastro della *Logismografia,* ma sono ben lungi da quello della partita doppia comune, poichè in questa il giornale è un semplice memoriale, ossia una raccolta di fatti amministrativi, che parlano alla mente dell'amministratore, come un sordo-muto parla ad un cieco. Il mastro

solo è un complesso di conti; ma questi possono vagare a loro bell'agio in tutti i punti dello stesso mastro, senza che siano costretti a seguire un ordine prestabilito, mischiandosi gli uni cogli altri, come le coppie in una festa da ballo.

Articolo Secondo.

Libri ausiliari.

Noi sappiamo che un conto analitico può essere rappresentato da due o più altri conti analitici *subalterni* (teor. 3, art. 9, cap. XI).

Questi conti che hanno per iscopo di rappresentare le parti di uno dei conti analitici del mastro, si raccolgono in volumi speciali, che prendono il nome di *libri ausiliari* appunto perchè aiutano il mastro nel disimpegno della sua missione.

Ripetendosi lo stesso fatto per uno o per più conti analitici di un libro ausiliario, potremo avere un'altra serie di *libri ausiliari* e così di seguito fino a quelli, che raccolgono i conti più semplici, che, come sappiamo, sono il limite delle divisioni e delle suddivisioni del contenuto di un conto sintetico.

I libri ausiliari sono la continuazione del mastro, e perciò noi potremmo fare dell'uno e degli altri un solo registro, chiamando svolgimenti di primo grado le tre serie di conti *A, P, S,* per dare il nome di svolgimenti di secondo grado, di terzo, di quarto, ecc., a tutti gli altri conti subalterni che *gradatamente* discendono da ognuna delle serie principali.

Avremmo così un complesso armonico di conti legati fra loro come i membri di un albero genealogico, avremmo in conclusione quel complesso di conti che per la prima volta abbiamo ammirato nella Logismografia dell'illustre Cerboni.

Ora quale sarà il nome che distingue un libro ausiliario da un altro?

Senza parlare dei nomi alquanto curiosi che sono stati assegnati dai praticanti ad alcuni libri ausiliari, noi diremo che il loro nome più logico è quello stesso del conto da cui derivano.

Così supposto che il contenuto dei conti *B, C, D* sia stato

sviluppato in tre libri ausiliari, noi daremo a questi ultimi il nome di *Libro B, Libro C, Libro D,* poichè in questo modo ne conosceremo più facilmente l'origine. — Siccome tutti i conti analitici discendono dai conti sintetici *A, P, S,* così se al nome particolare di ciascun libro ausiliario, aggiungeremo un simbolo qualunque, che ne mostri lo stipite, avremo, mi si permetta la parola, anche il *cognome* del medesimo.

L'arte in seguito ci insegnerà il mezzo per tradurre in pratica questi concetti, e intanto noi passeremo a parlare di un altro ordine di libri non meno necessari dei precedenti.

Articolo Terzo.

Libri complementari.

Non possiamo tacere di alcuni altri libri, che servono a completare l'ordinamento contabile-amministrativo di un'azienda qualunque, benchè non abbiano tra loro quel nesso intimo, che abbiamo riscontrato tra il giornale, il mastro e i libri ausiliari.

Vogliamo parlare di quei libri, che completano l'ordinamento di un'azienda senza essere libri di conti come i precedenti.

Diamo il primo posto al *Libro Prime note,* che io volentieri chiamerei la *cenerentola dell'azienda,* poichè è stato sempre così bistrattato da assegnargli dei nomacci, che esso veramente non merita.

Eppure è uno dei libri più importanti, perchè rappresenta il primo anello di quella catena che ci porta al giornale, al mastro e a tutti gli altri libri.

Esso è il portiere della contabilità dell'azienda, e tutti i fatti amministrativi prima di entrare nei registri devono passare *integralmente* per la *Prima nota.* Dico integralmente, perchè un *errore* nella *prima nota* va dilatandosi nei registri tanto da diventare qualche volta mostruoso.

Il *Libro delle prime note* adunque non è altro che una *pronta e fedele* raccolta di tutti i fatti amministrativi avvenuti nell'azienda.

L'amministratore tenga sempre un occhio per gli *affari* e un altro per la *prima nota,* e si ricordi che una delle bestemmie amministrative più perniciose è la seguente: *Segnerò dopo.*

Che diremo del *Libro scadenze?* Esso è lo *svegliarino* dell'amministratore, esso è quel libro, che in casa di molti debitori sta sempre riposto nell'archivio.

L'amministratore onesto, il quale desideri mantenere alto il credito dell'azienda, non può dispensarsi dal tenere questo libro, che gli ricorda tutti i crediti e tutti i debiti, e in generale tutti gli impegni attivi e passivi disposti secondo il giorno in cui dovranno accadere.

Meglio é far tabula rasa di tutti i registri che non tenere il Libro scadenze.

Un altro libro, che arreca molti servigi, specialmente negli istituti di credito, è il *Libro dei Rischii,* il quale ci delinea tutti gli impegni di qualunque natura, che i terzi hanno verso di noi, sia come debitori che mallevadori, giranti o che so io.

Esso è il *casellario* dei condannati amministrativi, il quale nei fogli intestati ad ogni singolo individuo riporta minutamente tutto ciò che li riguarda, sì direttamente che in via indiretta.

Questo libro ci presenta giorno per giorno la *situazione accertata* di tutti i clienti dell'istituto, e può, volendo, anche rappresentare la loro *situazioue prevista,* se nel medesimo teniamo conto in via preventiva della massima somma, per cui si può far credito ad un dato individuo. — Così nel libro dei rischii avremmo introdotto anche il cosidetto *Castelletto.*

Per finire diremo, senz'altro, che i più noti fra gli altri libri complementari, sono i seguenti:

1. Copialettere e telegrammi;
2. Copiafatture;
3. Copiacambiali;
4. Copiacontratti;

5. Deliberazioni (del proprietario);
6. Deliberazioni (dell'amministratore);
7. Soci;
8. Ruoli;
9. Mandati;
10. Reversali;
11. Bollettari

CAPITOLO QUINDICESIMO.

FORMA DEI CONTI SINTETICI

Articolo Primo.

Rappresentazione dei fatti e delle idee.

L'uomo, vivendo a contatto di un altro uomo, ha sentito fin dai primi tempi l'imperioso bisogno di comunicare all'altro il proprio pensiero, facendolo partecipe de' suoi dolori e de' suoi piaceri. Le figure simboliche furono il primo linguaggio scritto dei nostri padri, perchè appunto ciò che entra per gli occhi resta più fermo nella mente nostra. Venne in seguito l'alfabeto, ma anche ai nostri dì, noi ricordiamo con maggior sicurezza quei fatti e quei concetti, che hanno colpito uno qualunque dei nostri sensi.

Non dimenticheremo mai alcune teorie della fisica, perchè abbiamo assistito ai relativi esperimenti; non ci sfugge un dramma ne' suoi minuti particolari, quando al teatro ci siamo sentiti scorrer freddo il sangue nelle vene; le verità geometriche ci dilettano di più quando le vediamo impresse in una figura, che parla all'occhio della mente per mezzo dell'occhio della testa; un quadro lugubre del Gérôme fa piangere lo stesso autore, quando egli lo fissa, perchè appunto ciò che prima è uscito dalla sua mente vi ritorna per la via degli occhi.

La contabilità non è seconda a nessun'altra manifestazione del pensiero umano, poichè anch'essa ha le sue figure, anch'essa

ha i suoi quadri per rendere sensibili le verità ideologiche della scienza; per fare in una parola che il suo vero s'attacchi alla mente, come l'ellera s'abbarbica alla quercia.

Articolo Secondo.

I fatti amministrativi.

I conti sintetici rappresentano, quantunque in compendio, tutta la situazione dell'azienda e per conseguenza essi sono destinati a raccogliere indistintamente tutti i fatti amministrativi che avvengono nella medesima, quei fatti, che ci mostrano in atto le funzioni speciali dell'azienda, le quali entrano nel campo della scienza dei conti.

Ora dovendo trattare in questo punto la esposizione dei medesimi, mi faccio la seguente domanda alquanto bizzarra:

Un fatto amministrativo deve o no essere esposto come è avvenuto?

Porre la quistione e risolverla è tutt'uno, perchè è impossibile trovare chi voglia sostenere la tesi negativa, quantunque molti amministratori e diversi compiacenti ragionieri abbiano commesso da questo lato i loro peccati mortali e veniali.

Esaminiamo pertanto un caso concreto: *Oreste si presenta alla Cassa di Risparmio chiedendo un assegno bancario di L. 1000 sulla Banca Nazionale in Roma, e domandando che le lire mille unitamente alla provvigione di L. 1,20 per l'assegno siano prelevate dal suo conto corrente.*

Evidentemente in questo caso, il cassiere non ha nè riscosso, nè pagato alcuna somma.

Perchè allora nei registri di quell'istituto troviamo scritto:

1. *Pagato* a Oreste L. 1001, 20 per ritiro di deposito in conto corrente?

2. *Riscosso* da Oreste L. 1000 per l'assegno N. 485 sulla Banca Nazionale in Roma?

3. *Riscosso* da Oreste L. 1, 20 per provvigione sul detto assegno?

Per semplificare, mi si risponde: *Perchè nel libro cassa deve risultar tutto.*

Ah! voi chiamate *semplificare* ciò che altri chiamerebbe *moltiplicare?*

Non vedete che la vostra semplificazione fa registrare al cassiere due riscossioni e un pagamento, che egli non doveva registrare, perchè non avvenuti? Così operando, non vi accorgete anche che avete alterato il movimento del danaro ingrossando le cifre con artifizio? Non vi accorgete che in fine del periodo amministrativo col vostro *gonfiato movimento di cassa* sembrerete senza essere, suonerete la gran cassa con un semplice tamburo?

Per finire vi dirò che volendo che tutto risulti dal libro cassa, voi mostrate una imperdonabile ignoranza in fatto di contabilità; poichè scambiate il *libro cassa* col *libro giornale.*

Nel libro cassa vi deve entrare ciò che entra e che esce dalla cassa, né più, né meno.

Un fatto amministrativo deve essere esposto in tutta la sua integrità senza togliere nessuna delle circostanze speciali, che hanno concorso a produrlo e senza aggiungervi nessun parto della nostra fantasia.

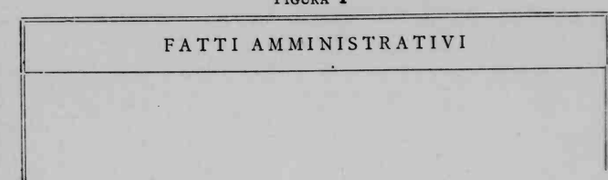
Questa regola sarà la più facile ad applicarsi, perchè, imponendoci di raccontare un fatto noto, non ci lascierà mai indecisi sul da fare, e nello stesso tempo ci procurerà la soddisfazione di andar preparando di giorno in giorno la storia dell'azienda, la storia vera.

Così, come segue, e non altrimenti deve essere esposto il fatto amministrativo precedente:

Rilasciato a Oreste l'assegno N. 485 sulla Banca Nazionale in Roma, prelevando dal suo deposito in conto corrente L. 1000 per l'assegno e L. 1, 20 per la provvigione.

La forma più semplice, che possa raccogliere la esposizione dei fatti amministrativi è quella portata dalla seguente figura:

Figura 1ª



Articolo Terzo.

La data dei fatti amministrativi.

L'esposizione dei fatti amministrativi è sempre preceduta dalla data del loro avvenimento.

Dissi un giorno ad un fattore di campagna: Quando avete comprato quel cavallo? — Egli mi rispose: *Il 9 settembre 1883.*

Se avesse saputo che io era un ragioniere e avesse voluto fare un po' di critica, avrebbe potuto rispondere: *1883, settembre, 9,* perchè appunto noi ragionieri abbiamo saputo anche invertire l'ordine normale degli elementi di una data.

Senza entrare in una discussione, che non vale certamente la carta, che si consuma, dirò che la data può essere espressa in apposita colonna, oppure serrata fra due linee nella stessa colonna dei fatti amministrativi.

La data in colonna accompagna sempre il fatto amministrativo nei conti analitici; ma in quelli sintetici è preferibile segnarla in testa a tutti i fatti avvenuti nello stesso giorno, sia per rendere la forma degli stessi conti meno irta di colonne, che per segnare come un *termine* tra i fatti di un giorno e quelli di un altro.

In questo caso la figura prima si trasforma nella seguente:

Figura 2ª

DATA E FATTI AMMINISTRATIVI
9 settembre 1883
. . . . .
. . . . .
10 settembre 1883
. . . . .
. . . . .

Articolo Quarto.

Numerazione dei fatti amministrativi.

I numeri hanno una potenza abbreviativa, che non trova riscontro in nessun altro simbolo del pensiero umano; e perciò anche l'arte dei conti si vale di questo mezzo per distinguere fra loro i fatti amministrativi, assegnando ai medesimi un numero d'ordine progressivo.

Così può richiamarli con facilità di volta in volta che se ne sente il bisogno, sia per ricordare un fatto avvenuto prima, che per mostrare i rapporti esistenti tra quest'ultimo e quello posteriore.

Esempio: Un credito verso Pilade figura nel fatto N. 25 e la relativa estinzione figura nel fatto N. 140.

Avendo bisogno di legare fra loro questi due fatti noi segneremo di fronte al 25 il n. 140 e di fronte a questo il n. 25.

Tutto ciò suppone che i fatti amministrativi si trovino in un solo registro; ma siccome questo non avviene mai, perchè dal giornale passano agli svolgimenti, ossia dal giornale al mastro e da questo ai libri ausiliari (cap. XIV), così noi nel giornale richiamiamo anche le pagine del mastro dove trovasi collocato lo stesso fatto.

La seguente figura manifesta chiaramente il nostro concetto:

Figura 3ª

Numero progressivo	RICHIAMI	
	Giornale	Mastro

La colonnina *mastro* ha nell'arte una importanza molto più grande di quello che non sia un semplice richiamo di pagine. Essa è l'emblema del controllo, perchè ci dice se i fatti amministrativi siano stati o no registrati nel mastro, e ce lo dice sempre, purchè il contabile sia eccessivamente pedante nel seguire questa norma: *Segnate nel giornale le pagine del mastro appena avete ivi compiuta la registrazione relativa.*

Articolo Quinto.

Eguaglianze e controllo.

Ritorniamo un momento al capitolo ottavo, là dove, parlando dei rapporti esistenti tra la sostanza, l'attivo e il passivo di un patrimonio, abbiamo visto che la sostanza è sempre uguale all'attivo meno il passivo, ciò che si esprime colla formola

(1ª) $$S = A - \mathcal{P}.$$

Abbiamo visto pure che supponendo $S = s - s'$; $A = a - a'$; $\mathcal{P} = p - p'$, la prima eguaglianza si trasforma nella seguente:

(2ª) $$s + a' + p = s' + a + p'$$

la quale, a seconda del valore de' suoi singoli termini, può dar luogo ad altre 48 eguaglianze, che rappresentano quarantotto varietà di fatti amministrativi per ciò che riguarda il contenuto dei medesimi.

Ciò prova che la sostanza, l'attivo e il passivo sono legati fra loro da una legge eterna ed immutabile, per la quale variando l'uno deve variare necessariamente l'altro, senza che nessuna forza possa impedirnelo.

Perciò i tre conti sintetici, che hanno per iscopo di rappresentare la sostanza, l'attivo e il passivo dovranno camminare costantemente l'uno di fianco all'altro per farci toccar con mano, momento per momento, la euritmia delle variazioni, che in forza dei fatti amministrativi subisce l'oggetto delle funzioni dell'azienda.

Così uniti essi ci presenteranno sempre ad ogni fatto amministrativo, una di quelle eguaglianze, che abbiamo trovato nell'accennato capitolo e ci diranno, volta per volta, se le nostre registrazioni siano giuste o errate; così uniti essi ci porgeranno un facile ed utilissimo riscontro aritmetico, facile perchè composto di pochi termini, utilissimo perchè ci rassicura intorno all'armonico andamento dei tre cardini, intorno ai quali si aggirano tutte le aziende immaginabili.

E il valore dell'oggetto dei fatti amministrativi dove lo lasciamo? — Dove lasciamo quel valore, che è sempre la metà del valore contenuto nei tre conti sintetici (art. 6, cap. X)?

Ecco un altro buon appoggio per accrescere il *riscontro aritmetico*, giacchè per la verità della registrazione, non basta che l'eguaglianza sussista, è necessario anche che ciascuno de' suoi membri uguagli il valore dell'oggetto dei fatti amministrativi.

Uniamo adunque ai tre conti sintetici i fatti amministrativi col valore inerente a ciascuno di essi; e, chiamando V questo valore, la formola

(3ª) $$V = s + a' + p = s' + a + p'$$

ci rappresenterà il controllo generale tra il valore dell'oggetto dei fatti amministrativi e il valore contenuto nei singoli conti sintetici, valore che, come sappiamo, è sempre il doppio di V, perchè nei tre conti sintetici *Sostanza*, *Attivo* e *Passivo* il valore V viene necessariamente considerato sotto due aspetti differenti; ciò che ha procacciato il nome di *partita doppia* a quel metodo di scritture, che ha per iscopo di mettere in evidenza l'attivo e il passivo di un patrimonio e la loro differenza.

Nell'arte dei conti, i singoli termini della formola terza si trovano distribuiti come nella seguente figura, nella quale il valore V apparisce come il regolatore degli altri valori.

Figura 4ª

V	S		A		P	
	s	*s'*	*a*	*a'*	*p*	*p'*

Articolo Sesto.

Più e Meno o Dare e Avere?

Ogni conto si compone di una parte positiva e di una parte negativa (art. 6 cap. XI).

È arrivato il momento di discutere se la parte *positiva* e quella *negativa* di un conto debbano essere espresse coi vocaboli *Più* e *Meno*, oppure con quelli soliti di *Dare* e *Avere*.

Dimentichiamo per un momento le nostre inveterate abitudini e facciamo una quistione *oggettiva*, poichè allora riusciremo ad intenderci, mentre se ci faremo entrare un *bricciolo di passione* la cosa andrà molto per le lunghe, e ciascuno finirà coll'essere persuaso di quello di cui non dubitava punto.

Nella lingua nostra il vocabolo *Dare* preso come sostantivo, non significa altro che *debito* e il vocabolo *Avere* mentre contiene il concetto di *esser creditore*, abbraccia anche l'altro del *possesso* di una data cosa. Cosicchè le espressioni *il suo dare*, *il suo avere*, *i suoi averi*, indicano rispettivamente il suo *debito*, il suo *credito*, i suoi *beni mobili* e *immobili*.

Noi non possiamo dare a questi vocaboli o un significato arbitrario o un significato più esteso, senza andare incontro al pericolo di non essere intesi, giacchè sappiamo che i conti si preparano dai ragionieri per essere presentati e compresi da quelli che ragionieri non sono.

Quindi scartiamo, senz'altro, i significati di *attivo*, *passivo*, *entrata*, *uscita*, *carico*, *scarico*, *aumenti*, *diminuzioni*, *più* e *meno*, che si sono voluti appiccicare ora al *dare* ora all'*avere* a seconda del capriccio di chi li proponeva; scartiamo pure il significato di *doveri* e di *diritti*, quantunque sia una più che ingegnosa pensata del Rossi, che tappa molti buchi, ma che ne riapre molti altri (art. 6, cap. V — art. 3, cap. XI).

Lasciando adunque ai vocaboli *Dare* e *Avere* il significato che tutti attribuiscono ai medesimi, vediamo che valore avrebbero nei seguenti conti, se il titolo e le due parti fossero rappresentate così:

SOSTANZA		ATTIVO		PASSIVO	
Dare	Avere	Dare	Avere	Dare	Avere

Lasciando da parte il fenomeno alquanto curioso che mentre il *dare* e l'*avere* non possono riferirsi che ad una persona, si attribuiscono, *in apparenza*, ad una cosa o concreta o astratta, diremo che la sostanza rappresenta un *debito netto* del proprietario quando essa è negativa, mentre rappresenta un *avere netto* del medesimo quando è positiva, avere al quale, a seconda dei casi, può attribuirsi or l'uno, or l'altro de'suoi due significati od anche parte dell'uno e dell'altro insieme.

Nel conto sostanza il *dare* e l'*avere* correrebbero a pennello quando ambedue conservassero sempre il loro posto; ma il guaio si è che una diminuzione del *dare* o sostanza negativa, mi si gabella per un *avere* o sostanza positiva, e viceversa una diminuzione dell'*avere* mi si spaccia per un *dare*, quasichè la sostanza negativa e quella positiva potessero coesistere nello stesso tempo. — Dove è l'una non può stare l'altra, e dove l'una finisce l'altra incomincia.

La trasformazione del *dare* in *avere* e dell'*avere* in *dare* è giusta soltanto nel caso che la diminuzione superi la sostanza esistente, ed è giusta soltanto per la *eccedenza*.

Datemi un proprietario, che abbia 100 di passivo e 20 di attivo. La parte astratta del suo patrimonio, ossia la sua sostanza sarà negativa e potrà rappresentarsi colla figura quinta.

Figura 5ª.

SOSTANZA			
Dare		Avere	
L. 80	»		

Figura 6ª.

SOSTANZA			
Dare		Avere	
L. 80	»	.	
— 80	»	L. 920	»

Ma se domani una causa qualunque, una eredità per esempio, porta nel suo scrigno L. 1000, il suo *dare* di 80 *svanisce,* ed egli allora può dire di *avere* del suo L. 920. Questo momento della situazione del proprietario potrà essere rappresentato logicamente dalla figura sesta.

L' attivo è *sinonimo* di avere, perchè comprende i *beni mobili* ed *immobili* e i *crediti.*

In questo conto adunque l' *avere* sta al suo posto, ma il *dare* non c' entra per nulla, poichè le *diminuzioni* dei beni materiali e dei crediti non potranno mai considerarsi un *debito.*

Se poi tiriamo in ballo gli oggetti di proprietà dei terzi, che per qualunque ragione fossero presso il proprietario, allora tentenna anche l' *avere* applicato al solo proprietario *dell' azienda,* poichè questi valori sono un *avere* dei relativi proprietari *estranei* alla stessa azienda, ossia dei *deponenti.*

Il passivo comprende i *debiti* e i nostri *impegni* come *depositari* dei *valori dei terzi,* e quindi in questo conto si può accettare *fino ad un certo punto* il *dare,* ma è impossibile acconciarsi al concetto dell' *avere,* perchè la *diminuzione* di un *debito* e la *diminuzione* dei *valori altrui* non possono mai trasformarsi in un *credito* senza uno sforzo speciale di immaginazione, che trascende anche là dove si puote ciò che si vuole.

Si concepirebbero subito dei conti sintetici così espressi:

FIGURA 7ª.

PROPRIETARIO				DEPOSITARI		DEPONENTI		CORRISPONDENTI			
Dare		Avere		Dare		Avere		Dare		Avere	
Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno

In questi conti il dare del proprietario e l'avere delle altre persone ci danno due volte il passivo del patrimonio, mentre

l' avere dell' uno e il dare delle altre ci danno due volte l'attivo del medesimo. La sostanza risulterebbe dalla differenza tra il dare e l'avere si del proprietario che delle altre persone dell'azienda.

Ritorneremo su questa importante quistione parlando dei conti analitici. Ci basti per ora di aver dimostrato, in parte, che la dizione *dare* e *avere* non regge alla critica, mentre l' altra *più* e *meno* è più logica, sia perchè discende in linea retta dal concetto scientifico delle due parti di un conto, sia perchè ha anche il vantaggio di riferirsi direttamente al titolo dei tre conti *Sostanza, Attivo* e *Passivo.*

Ciò posto, la figura quarta si presenterebbe nel seguente modo:

FIGURA 8ª.

Valore	SOSTANZA		ATTIVO		PASSIVO	
	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno

CAPITOLO SEDICESIMO.

IL REGISTRO DEI CONTI SINTETICI

Articolo Primo.

Forma del giornale.

Arrivati a questo punto, la composizione del giornale, dove figurano i tre conti sintetici, diventa un giuochetto da bambini. Basta difatti riunire in una sola figure la 3ª, la 2ª e la 8ª per ottenere il libro magno, dove tutto si aduna; per ottenere il registro dei registri al quale si ricorre ognivolta che si desideri conoscere un fatto amministrativo nel suo complesso, sia per esaminare il valore delle singole sue parti che per rilevare tutte le circostanze che hanno concorso a determinarlo.

Come l'amministratore è il centro dell'attività dell'azienda, così il giornale è il centro della contabilità della medesima, poichè tutti gli altri registri non fanno altro che riprodurre per mezzo dell'analisi tutto il contenuto dello stesso giornale.

Ecco adunque la forma del giornale, nella quale la numerazione delle colonne ci porge il destro di presentare sotto un aspetto più pratico il controllo:

FIGURA 9ª

Controllo $5^a = 6^a + 9^a + 10^a = 7^a + 8^a + 11^a$

N.° progressivo	Richiami: giornale	Richiami: mastro	DATA E FATTI AMMINISTRATIVI	VALORE	S SOSTANZA Più	S SOSTANZA Meno	A ATTIVO Più	A ATTIVO Meno	P PASSIVO Più	P PASSIVO Meno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
			. . . . .							
			Riporto . . . L.							

Il tipo di giornale che pubblicai nel 1879 è una variante di quello precedente e si fonda sui teoremi dimostrati nel capitolo nono.

L'arte deve studiarsi di produrre il *massimo risultato* impiegando la minima materia amministrativa, il minimo tempo, la minima fatica ed occupando il minimo spazio. Egli è per questo che con due soli conti presentammo il giornale nel 1879, ottenendo sempre dal medesimo gli stessi estremi contenuti nella figura nona, ma dobbiamo confessare che quel giornale è troppo teorico e poco pratico e che come disse giustamente il Ferruzzi, ha l'aria di un indovinello. Seppelliamolo adunque, molto più che sorse per una mia ragione particolare, che ora non esiste.

La figura nona con soli tre conti ci presenta la *sostanza*, l'*attivo* e il *passivo*, mentre tutti gli altri giornali o non danno nulla, come quello della partita semplice e doppia e quello del doppio tipo di analisi; o non danno che la *sostanza*, come quello della logismografia e quello americano ridotto dal Passerini a due soli conti fondamentali.

In questi due ultimi per ottenere lo stesso intento sarebbero necessari i seguenti cinque conti:

1° Proprietario; 2° Depositarii; 3° Debitori; 4° Creditori; 5° Deponenti.

Anche il recente giornale di D'Alvise (40) ci dà la sola *sostanza*, perchè nel medesimo ai due conti del giornale americano sono stati sostituiti quello del *Netto* e degli *Elementi*, chiamando *Attivo* e *Passivo* le due sezioni di ogni conto, *in luogo* dei due vocaboli tradizionali *Avere* e *Dare*.

Il minor numero di colonne combinato col massimo risultato è una buona garanzia per evitare errori di spostamento tra colonna e colonna.

Chiuderemo questo articolo, riproducendo integralmente un punto della mia pubblicazione del 1879, pubblicazione che potrebbe chiamarsi la prima edizione di questa:

« Sono diversi anni in cui siamo spettatori di un movimento

(40) *Ragioniere*, 1889, vol. V, pag. 134.

insolito fra i ragionieri italiani; e mentre ciò ne consola perchè si studia e si lavora incessantemente, ci fa ancora conoscere come esistano diverse scuole, le quali si contendono il primato nella scienza e nell'arte, senza essere riuscite ad intendersi o a fondersi in una scuola unica. Noi tentiamo la desiata fusione, e mentre ci accingiamo a tanta delicata impresa, non abbiamo certamente la presunzione di crederci infallibili nella proposta, giacchè sappiamo anche troppo che *vi è modo di inciampare nell'errore anche quando si va in traccia della verità;* ma siccome è pur necessario che ognuna delle dette scuole convenga nell'ammettere che il patrimonio e il proprietario sono il punto di partenza di tutti i sistemi di contabilità e che, senza l'esistenza dei medesimi, sarebbero un'utopia le stesse parole partita semplice, partita doppia, logismografia, e doppio tipo di analisi; così crediamo che una teoria e un metodo fondati esclusivamente sui medesimi possano affratellarci e condurci con una logica naturale e rigorosamente vera, alla soddisfazione di tutti i bisogni economici dell'uomo si nelle piccole che nelle grandi aziende. »

Articolo Secondo.

Registrazioni.

Esaminando la figura nona, noi possiamo ritenerla composta di due parti il cui termine sta tra la quinta e la sesta colonna.

La prima raccoglie i fatti amministrativi col valore dell'oggetto particolare di ognuno di essi, completandoli colla data, col numero d'ordine progressivo, col numero d'ordine di quei fatti precedenti o seguenti che si crede opportuno ricordare e colla pagina del mastro, nella quale si trovano *già fatte* le registrazioni analitiche.

La seconda raccoglie, classificandoli, i valori positivi e negativi della sostanza, dell'attivo e del passivo, che sono compresi nella esposizione dei fatti amministrativi, ed altro non è che l'analisi del contenuto di ciascun fatto.

Chi ricorda la teoria dei fatti amministrativi esposta nel capitolo decimo e le poche norme studiate in quello precedente,

non si troverà mai indeciso nel registrare un fatto qualunque nel giornale, poichè nel medesimo si condensano, senza alcun artifizio, le principali verità della scienza dei conti, verità le quali restando nell'ordine naturale dei fatti, richiedono soltanto il concorso dell'intelligenza per essere applicate. E ciò basti ad usura a provarlo il seguente fatto.

Un intelligente amministratore, ma profano di conti, vede in una tipografia la figura di questo tipo di giornale; la esamina un poco e mettendone in dubbio il controllo, ne prende un foglio e si ritira nel suo studio.

Dopo alcuni tentativi è riuscito da solo a registrare una serie di fatti amministrativi più o meno complicati, provandone una sincera soddisfazione.

Limiteremo perciò le nostre regole ad un solo consiglio.

La chiarezza del giornale dipende in massima parte dalla fedele esposizione di un fatto amministrativo; ma spesse volte la sola esposizione non è sufficiente a rendere evidente la classificazione dei valori, che prendono posto nei tre conti sintetici.

In questi casi al ragioniere non sarà discaro di mettere in evidenza separatamente la natura e il valore dei singoli elementi contenuti dal fatto amministrativo, del quale completerà così l'esposizione in modo che il primo profano dell'universo potrà comprendere la giustezza della registrazione avvenuta.

Concreteremo il nostro pensiero coll'esame del seguente fatto amministrativo:

17 marzo 1890

Venduto a Giovanni Modena ettolitri 300 di vino di Bari a L. 40 l'ettolitro col guadagno di L. 3 per ettolitro, ricevendo in pagamento Q. 150 di riso a L. 35 il Q., ettolitri 180 di frumento a L. 25 l'ettolitro, L. 1000 in contanti e un mio vaglia cambiario di L. 1250 scadente il 18 marzo.

Se al 12000 che figura nella colonna quinta come ricavo del vino a cui sono subordinati tutti gli altri valori dati in cambio, fanno seguito nelle altre colonne

L. 900 nella sesta — L. 10750 nella ottava
» 11100 nella nona — » 1150 nella undecima

senza alcuna spiegazione, non sarà la cosa più agevole del mondo comprendere la ragione per cui quelle cifre si trovano là piuttosto che altrove, mentre invece se alla esposizione del fatto facciamo seguire l'analisi del suo contenuto, indicando la natura delle parti e segnandone di mano in mano il valore nelle colonne relative, la registrazione diventerà forse anche *troppo chiara*.

Costo del vino	L.	11100	nella 9ª
Guadagno	»	900	» 6ª
Riso	»	5250	» 8ª
Frumento	»	4500	» 8ª
Danaro	»	1000	» 8ª
Debito estinto.	»	1250	» 11ª

Alcuni fatti amministrativi meritano una registrazione speciale, meritano cioè di essere considerati come quelli che richiedono una *registrazione di storno* di cui al successivo articolo quarto. Tali sarebbero, ad esempio, i seguenti:

1° L'amministrazione affida a Tizio L. 1000 per fare un acquisto, ma ciò non avvenendo, Tizio restituisce la somma. Possiamo noi trattare questa riscossione come tutte le altre? Ci pare di no, perchè diversamente aumenteremmo il movimento di cassa con artifizio;

2° Si rilascia a Caio un assegno bancario su Napoli riscuotendo L. 2000 più la provvigione in L. 2. Più tardi l'assegno viene annullato per volontà di Caio e si restituisce la somma di L. 2000;

3° Si mandano al risconto degli effetti per L. 10000. In seguito vengono respinti degli effetti per L. 3000.

Questi fatti ed altri consimili noi vorremmo che fossero trattati come se fossimo proprio nel caso di correggere uno degli errori, di cui parleremo in seguito.

Articolo Terzo.

Verificazione.

Abbiamo visto nell'articolo terzo del capitolo ottavo che le eguaglianze provenienti dai rapporti tra la sostanza, l'attivo e il passivo e i cui termini sono preceduti dal segno *più*, sono *quarantanove*.

Ora il controllo che noi troviamo in testa al giornale ci indicherà *nei casi dubbi* se le nostre registrazioni sieno o no esatte, poichè nel medesimo sono comprese anche le prime 48 eguaglianze, quando sieno eguali a *zero* ora uno, ora due dei termini del secondo e del terzo membro.

Così la registrazione del fatto amministrativo precedente ci dà $5^a = 6^a + 9^a = 8^a + 11^a$, essendo eguale a zero il contenuto della 7^a e della 10^a colonna del giornale; ci dà cioè:

$$12000 = 900 + 11100 = 10750 + 1250$$

ossia:

$$V = s + a' = a + p'$$

che corrisponde alla 33^a eguaglianza del capitolo ottavo.

Ciò che è vero per ogni fatto amministrativo si mantiene necessariamente vero per un gruppo dei medesimi e per tutti quelli, che si trovano nello stesso giornale, sicchè quando noi, in fine di ogni pagina, dobbiamo riportare i totali nella pagina seguente, o quando, arrivati alla fine del periodo amministrativo, dobbiamo chiudere il giornale, lo stesso controllo ci avvertirà non solo se qualche registrazione è errata, ma anche se sia errata qualcuna delle somme.

A tal uopo noi prepareremo preventivamente lo specchietto seguente:

5^a = L.	
6^a = L.	7^a = L. . . . .
9^a = L.	8^a = L. . . . .
10^a = L.	11^a = L. . . . .
Totale L.	= L. . . . .

nel quale i due totali saranno eguali fra loro ed uguali all'ammontare della colonna quinta (41).

Se ciò non si verificasse, sarebbe certa l'esistenza di uno o di più errori, errori che si troverebbero necessariamente nella stessa pagina, le cui somme non si bilanciano.

Giova però osservare che l'arte dei numeri ci porta qualche volta delle ingrate sorprese, giacchè se più errori si compensano essi restano nascosti per un certo tempo, minando di giorno in giorno il nostro edifizio, finchè o la verifica delle consistenze materiali, o i conti dei nostri corrispondenti, o una causa qualunque non li mette in piena luce.

Raccomandiamo perciò ai novellini *Attenzione, attenzione e sempre attenzione*, poichè non è stato ancora inventato quel metodo di contabilità che ci garantisce pienamente dalle insidie degli errori.

Articolo Quarto.

Correzione degli errori.

Gli errori possono essere di due specie:

1° Errori di amministrazione;

2° Errori di ragioneria.

Abbiamo i primi quando l'amministrazione avendo, per ipotesi, riscosso o pagato una somma maggiore o minore della vera, procede al relativo accertamento e compie *i fatti amministrativi di reintegrazione;* abbiamo gli altri quando nei registri si segna una somma maggiore o minore di quella vera, o quando si segna due volte la stessa somma o non si registra affatto.

In tutti questi casi ed altri consimili si tratta sempre o di dover *aggiungere* una somma a quelle esistenti o di doverla *togliere*. Non potendosi fare cancellature di sorta, nel primo caso

(41) È il controllo esistente tra il giornale e il mastro della partita doppia. La somma della colonna quinta corrisponde a quella del giornale; la somma $6^a + 9^a + 10^a$, composta di due *più* e di un *meno*, corrisponde a quella dell'*avere* del mastro, mentre l'altra, composta di due *meno* e di un *più* corrisponde a quella del *dare* dello stesso mastro.

si deve procedere alla *redazione di un fatto di supplemento* e nel secondo ad *un fatto di storno* (42).

Tanto nell'uno quanto nell'altro caso il *fatto corretto* e *quello che porta la correzione* debbono essere vincolati fra loro per mezzo della *colonnina dei richiami*, poichè, quantunque portino due o più numeri d'ordine diversi, pure non formano che un solo fatto, e perchè così si evita di correggere due volte lo stesso fatto, quando, trascorso un certo tempo, la memoria ci può tradire; o quando altri, scoprendo l'errore commesso, non sappia che siasi proceduto alla relativa correzione.

I fatti amministrativi di supplemento si registrano nel giornale come tutti i fatti normali ad eccezione che portano *sempre* con sè il richiamo del fatto corretto e che l'esposizione è sempre fatta in modo da far rilevare la avvenuta omissione.

I fatti di storno seguono un procedimento diverso, poichè stornare significa *togliere* e non aggiungere; e quindi la registrazione deve essere fatta in modo che avvenga *realmente una sottrazione.*

Come si fa questa registrazione?

I nostri trattatisti ci insegnano un mezzo, di cui si servono spesso i negozianti per pesare un oggetto, quando, per ottenere l'equilibrio, invece di togliere dei pesi da un piatto, ne aggiungono degli altri in quello dove sta l'oggetto da pesare; ci insegnano cioè a *stornare* una *spesa aggiungendola* alle *rendite*, a *stornare* un *pagamento* segnandolo nelle *riscossioni* e in una parola a *stornare* un *dare* registrandolo nell'*avere* e viceversa.

Sembrano cose dell'altro mondo, ed un mio carissimo amico il prof. Filippo Aureli, avvezzo al rigore delle matematiche, mi ha detto più volte o che io mi divertivo a raccontargli delle cose assurde o che ero pazzo.

Eppure tutto ciò non è che la verità; messa a nudo anche da una recente polemica tra il Prandi e l'Igi, nella quale il Prandi, sostiene lo *storno per differenza*, dichiarando che *il me-*

(42) Conserviamo il nome di fatto amministrativo anche ai fatti, che portano correzioni di errori di ragioneria.

todo usato pur troppo dalla generalità dei ragionieri non gli piace, perché finisce col far dare ai conti dei risultati integrali così errati, che non si dovrebbe mai più adottare (43).

E notate che la causa determinante il lamento del Prandi non è nemmeno la correzione di un errore, ma sibbene la registrazione di uno di quei fatti che ne distrugge completamente un altro registrato in via puramente provvisoria, uno di quei fatti, di cui abbiamo dato un cenno sul finire dell'articolo secondo.

Il metodo in questione, quantunque infinitamente illogico, pure non altera il risultato ultimo dei conti, poichè come per il negoziante la differenza tra i due pesi dà il peso dell'oggetto, così per noi ragionieri, la differenza tra il *dare* e l'*avere* ci dà il risultato vero in forza del principio che *la differenza di due numeri non cambia aumentando l'uno e l'altro egualmente.*

Ma non è di questo solo che noi dobbiamo preoccuparci, dobbiamo considerare anche che il risultato integrale dei conti ha un significato e che questo viene completamente alterato da quel metodo di storno. — Infatti con qual coraggio si potrebbe asserire che il totale del dare del conto cassa indica le riscossioni, e il totale dell'avere indica i pagamenti, se prima non ci siamo assicurati che non comprendono registrazioni di storno? — Qual'è l'utilità dell'arte dei conti se noi con un falso metodo possiamo moltiplicare il *dare* e l'*avere* del conto *competenze*, ossia il totale delle *spese* e delle *rendite*, ingannando così l'amministratore che fonda i suoi apprezzamenti non sulla *differenza* tra il dare e l'avere, ma sul totale dell'uno e dell'altro? — E qui con ragione esclamerebbe Thiers: *Rien de plus menteur que les chiffres.*

Qual piacere avreste voi a farvi condurre da una guida, che sapete aver la possibilità *anche lontana* di mettervi su di un'altra strada?

Il conto più utile è quello che non contiene errori di sorta, poichè solo in questo caso, esso ci darà delle notizie esatte e sicure. Facciamo adunque le nostre correzioni in modo che i due totali del conto rappresentino un tutto omogeneo, senza alcuna macchia, che ne deturpi il significato; e per ciò fare scar-

(43) *Ragioniere*, 1889, vol. V, pag. 5 e 101.

tiamo il principio finora applicato e rendiamoci invece padroni dei seguenti altri:

1° *La somma di due numeri non cambia aumentandola e diminuendola della stessa quantità*;

2° *La somma di una quantità positiva con una quantità negativa è uguale alla loro differenza.*

Ciò posto noi procederemo alla compilazione degli articoli di storno tenendo presente la seguente regola:

I fatti amministrativi di storno si registrano esponendo la ragione della correzione e, richiamando il fatto corretto, si segnano in rosso e precedute dal segno meno le somme da stornare mettendole nelle stesse colonne dove è avvenuto l'errore (44).

Così operando, quando si fanno le somme di ogni conto, queste verranno depurate delle quantità eterogenee e resteranno quali sarebbero state se l'errore non fosse accaduto.

L'abitudine acquistata sui banchi della scuola ci farà sembrare questo metodo di correzione più difficile di quello usato, ma se anche più difficile fosse, noi non ci arresteremo per tanto, e, superati i primi ostacoli, ci spoglieremo di un abito malsano, per indossarne uno più igienico, che ci faccia rimettere l'arte dei conti nella diritta via.

Articolo Quinto.

Chiusura dei conti.

Chiudere un conto, significa determinarne il risultato dopo un dato tempo, facendo la differenza tra il totale delle due parti del conto.

Anche qui abbiamo da liquidare un'altra eredità, eppoi abbiamo finito.

Siano per ipotesi i seguenti conti di cui il primo porta una

(44) Trovo a pag. 110 del vol. III del *Ragioniere*, anno 1887, che Antonio Roncaroli propone lo storno per differenza, seguendo la detta regola.

parte nel passivo e il secondo porta nel *dare* le *spese* e nell'*avere* le *rendite:*

FIGURA 10ª

a) **Creditori**

	Dare		Avere	
....				
....				
TOTALE L.	60	»	150	»
Rimanenza . »	90	»		
	150	»	150	»
Conto nuovo . .			L. 90	»

b) **Competenze**

		Dare		Avere	
....					
....					
TOTALE L.		110	»	290	»
Rendita netta	al fondo capitale .	100	»		
	al fondo di riserva	80	»		
		290	»	290	»

Perchè nel conto *creditori* la rimanenza di L. 90, si segna nel dare? Perchè nel conto *competenze* l'utile netto si segna nelle spese?

Alcuni dicono che il pareggio apparente segna le *buone* tradizioni dell'arte; altri aggiungono che si segna in dare perchè senza una *prova aritmetica*, chi legge non riconosce l'esattezza delle scritture. Un certo Maffei che non ha mai potuto acconciarsi a questa regola di chiusura, spesso mi diceva:

Le due differenze si segnano in dare per bellezza.

Rispondo come rispose a me il signor Luigi Cati di Rieti: *Quando le cifre sono messe lì è segno che van bene,* senza far pompa di una prova, che in fondo non prova nulla; prova soltanto che noi siamo i più acerrimi nemici della logica, perchè a costo di riunire delle quantità eterogenee, vogliamo ottenere dal conto un bilancio, che esso ci rifiuta naturalmente; prova soltanto che i *nostri antichi hanno lavorato di empirica per bellezza,* e che noi li abbiamo seguiti senza discussione, come gli

aristotelici avevano seguito, ad occhi chiusi, un bello spirito per sostenere la immobilità della terra (45).

Noi, riunendo due quantità che per loro natura si distruggono, facciamo per es. che *dare 60* più *avere 90* siano eguali a 150, invece di *avere 30* e perpetuiamo così, *senza accorgercene,* quell'indovinello che io stesso vi presentai nel 1879, quando mi venne la bizzarra idea di darvi la somma *Attivo* più *Passivo,* senza avvertire che trasformavo due quantità concrete in due numeri astratti (46).

Il Marchi stesso, a cui certo l'ingegno non faceva difetto, ha notato questo strano connubio, quando volendo cercare la scienza nell'arte tradizionale, è stato costretto a darci una spiegazione di questo sistema di chiusura, facendo un'ipotesi che è un vero *volo pindarico,* il quale basta da solo a condannare la tradizione; ha dovuto cioè figurarsi che *cessi quell'azienda e si faccia quindi una generale liquidazione.* — Così nel nostro esempio, per il conto creditori si suppongono pagati tutti i debiti ed allora il conto presenta il saldo in L. 150. — E per il conto competenze che supporremo? — Supporremo che il proprietario abbia sciupato in bagordi tutto l'utile netto di L. 180. Così riunendolo alle altre spese avremo realmente L. 290.

Senza dilungarci in una discussione poco piacevole, proporremo la seguente chiusura la quale per il conto *Creditori* con due sole operazioni, ci dà anche la riapertura del conto per la continuazione del medesimo nell'esercizio successivo, e per l'altro ci fa conoscere che è un conto transitorio, il cui risultato si trasporta in altri conti.

---

(45) Si allude al sasso che, cadendo dalla cima dell'albero di una nave in moto, non doveva cadere al piede dello stesso albero. Era un fatto tanto evidente che nessuno si era curato di farne l'esperimento, e si presentava come il colpo di grazia per tappare la bocca a tutti coloro, che sostenevano il movimento della terra intorno al sole; ma quando Galileo scoprì l'inganno, gli aristotelici fecero un naso così lungo, che non fu possibile misurarlo.

(46) L'egregio amico Aureli mi aveva preventivamente messo in guardia, ma io feci orecchie da mercante, perchè avevo inoculato nel sangue il vizio degli antenati. — I profani intelligenti hanno sempre l'occhio più lungo.

FIGURA 11ª (47)

a) **Creditori**

	Dare		Avere	
	....	.	....	..
	....	..	....	..
TOTALE L.	60	»	150	»
Deduco il dare »			60	»
Rimanenza »			90	»

b) **Competenze**

		Dare		Avere	
		....	..	....	..
		....	..	....	..
TOTALE L.		110	»	290	»
Deduco il dare . . . »				110	»
Rendita nella	al fondo capitale L. 100	....	..	180	»
	al fondo di riserva » 80	....	..		

Rientrando nei conti del nostro giornale presenteremo la seguente regola di chiusura:

Fare il totale del più e del meno di ogni conto e togliere il meno dal più dello stesso conto.

Osservazione 1ª — *Il più di ogni conto è superiore o almeno uguale al totale del meno dello stesso conto.* — Havvi eccezione per la sola *sostanza*, quando questa è *negativa*. E evidente che in questo caso *eccezionale*, dal *meno* del conto sostanza si toglierà il relativo *più*.

Osservazione 2ª — *Un conto è chiuso naturalmente quando il più e il meno si bilanciano.* In qualunque altro caso il bilancio sarebbe artificiale, e quindi la chiusura deve limitarsi alla ricerca del risultato senza far apparire un bilancio inesistente.

Osservazione 3ª — Nel 1879 adottai la stessa regola di chiusura. — Ricordo di aver letto in seguito che un altro ragioniere seguiva e proponeva con calore la stessa via, ma non mi riesce di ricordarne il nome. Chiedo perciò venia al collega e a tutti gli altri, che avessi nascosto sotto la mia pigrizia e sotto la mia negligenza.

(47) Vedansi gli articoli 1 e 2 del capitolo 23.

ARTICOLO SESTO.

Esempio lillipuziano.

Ogni soverchio rompe il coperchio, e questo sarebbe veramente il caso.

Quindi il lettore, che non ha alcun bisogno di perdere più oltre il suo tempo, salti pure a piè pari questo esempio, per passare agli svolgimenti dei conti sintetici.

Se egli però mi vorrà seguire, lo pregherò di tener presente che per far spiccar meglio la natura dei fatti amministrativi, li ho sfrondati di tutti quegli elementi, che nella pratica sono necessari ed utili, ma che per il momento diventano assolutamente secondari, come le quantità in metri, ettolitri ecc., la qualità delle cose, i prezzi, la durata dei contratti, le scadenze e simili; e che per ragioni tipografiche, mi sono servito di valori microscopici.

Esaminata la figura 12ª, il lettore osserverà che, seguendo lo storno per differenza i totali risultano costantemente uguali a quelli della situazione vera, a quelli cioè che sarebbero avvenuti se noi non avessimo commesso alcun errore. Osserverà pure che la chiusura per differenza lascia le rimanenze in quella sezione del conto, che naturalmente spetta ad ognuno, e che *senza alcun'altra operazione* gli stessi residui sono il punto di partenza del successivo periodo amministrativo.

FIGURA 12ª.

Controllo 5ª = 6ª + 9ª + 10ª = 7ª + 8ª + 11ª.

Numero	Richiami: giornale	Richiami: mastro	DATA E FATTI AMMINISTRATIVI	VALORE	SOSTANZA: Più	SOSTANZA: Meno	ATTIVO: Più	ATTIVO: Meno	PASSIVO: Più	PASSIVO: Meno
1				4	5	6	7	8	9	10	11
			1° gennaio 1890							
1	7		Riassunto dell'inventario	100 »	80 »		100 »		20 »	
2			Compra a contanti	19 »			19 »			
3			Compra a credito	5 »			5 »		5 »	
			2 gennaio							
4			Vendita al costo	6 »			6 »			
5			Vendita col guadagno di L. 2	8 »	2 »		8 »			
6			Vendita colla perdita di L. 1	4 »		1 »	3 »			
7	2		Storno di L. 9, avendo segnato 19 invece di 10.	9 »			9 »			2 »
				—			—		—	
			3 gennaio							
8			Scaduta una rendita	3 »	3 »		3 »		1 »	
9			Scaduta una spesa	1 »		1 »				
10	12		Riscossa una rendita oggi scaduta	2 »		2 »				2 »
11			Pagata una spesa oggi scaduta	1 »		1 »		1 »		
12	10		Storno e supplemento per spostamento di colonna	2 »	2 »		2 »			2 »
				—	—	—			—	—
			4 gennaio							
13			Prese a prestito	5 »			5 »		5 »	
14			Date a prestito	3 »			3 »			3 »
15			Riscosso un credito	4 »			4 »			4 »
16			Pagato un debito	5 »						5 »
			TOTALE	157 »	87 »	3 »	149 »	39 »	31 »	5 »
			Deduco il meno		3 »		39 »		5 »	
			RIMANENZE	110 »	84 »	»	110 »	»	26 »	»

CAPITOLO DICIASSETTESIMO.

FORMA DEL CONTENUTO DEI CONTI ANALITICI

ARTICOLO PRIMO.

Le principali forme dei conti analitici.

Il ragioniere, interprete delle esigenze dell'azienda, farebbe opera incompleta se, limitandosi al solo giornale (48), presentasse al proprietario soltanto la posizione complessiva del medesimo; poichè per quanto sia utile conoscere il tutto, è sempre tuttavia molto importante aver cognizione eziandio delle parti di cui quel tutto si compone. A questo fine egli apre un secondo registro, che, sotto il nome generale di *Mastro*, tende a mettere continuamente in rilievo tutti gli elementi parziali, che concorrono a determinare e l'entità complessiva dell'*attivo* e *passivo* e quella della *sostanza* che ne deriva, raccogliendo così tutti quegli estremi, che sono indispensabili per dare una chiara e completa idea della situazione del proprietario e di tutte le persone, che stanno in rapporto d'interesse collo stesso proprietario dell'azienda.

Allorchè il ragioniere pensa di scindere nelle sue parti il contenuto dei conti del giornale, ha davanti a sè tre vie che lo conducono egualmente al suo fine, può seguire cioè:

1 La forma descrittiva;

2. La forma sinottica;

3. La forma descrittivo-sinottica.

(48) Nelle aziende minuscole basterebbe il solo giornale, purchè fosse coadiuvato da una rubrica, che portasse i numeri d'ordine dei fatti amministrativi classificati per materia.

Noi ci fermeremo a parlare di ciascuna di esse in tanti capitoli separati, attenendoci a quelle forme tipiche, le quali mentre ti rappresentano l'azienda in tutte le sue parti, non te ne descrivono nessuna in particolare; ci fermeremo cioè all'arte generale dei conti, la quale è come un quadro, che rappresenti le forme della donna, senza indicarci quelle di una data donna.

Articolo Secondo.

Il titolo del conto.

Prima di trattare di ognuna delle forme predette, faremo alcune tappe per determinare come si rappresentino i singoli elementi di un conto, incominciando dal titolo, che è come il nome di battesimo per cui un conto si distingue dall'altro.

Noi sappiamo che l'attivo, il passivo e la sostanza e i nomi delle parti che li costituiscono sono la materia prima per determinare il titolo dei conti; noi sappiamo che un conto ha sempre per iscopo di mettere in evidenza la situazione di una o di più persone dell'azienda; ricordiamo infine che tutti i conti sono aperti al proprietario, sia che si voglia esprimere la situazione del medesimo per quello che è in se stessa, sia che si voglia rappresentare nei rapporti che il proprietario ha coi terzi. Aggiungiamo ancora che qualche volta può sentirsi il bisogno di aprire dei conti alle altre persone dell'azienda per metterli in relazione con quelli del proprietario.

Da tutto ciò noi dedurremo facilmente le seguenti norme:

Prima. — Il titolo di un conto comprende l'oggetto del conto e la persona a cui quel conto si riferisce.

Siano, per esempio, i seguenti nell'azienda di Oreste:

1. Terreni *di Oreste*; 2. Fabbricati *di Oreste*; 3. Semoventi *di Oreste*; 4. Danaro *di Oreste*; 5. Crediti *di Oreste*; 6. Debiti *di Oreste*.

Seconda. — Nel titolo del conto non è necessario indicare il nome del proprietario dell'azienda, perchè questo si sottintende sempre.

Sopprimendo il nome del proprietario dell'azienda, i conti precedenti sarebbero:

1. Terreni; 2. Fabbricati; 3. Semoventi; 4. Danaro; 5. Crediti; 6. Debiti.

Terza. — Nel titolo dei conti che contengono rapporti tra il proprietario dell'azienda e i terzi è necessario indicare il nome di questi ultimi.

Tali sarebbero i seguenti:

1. Crediti verso Pilade;
2. Crediti verso Angelo;
3. Valori di Angelo;
4. Valori presso il magazziniere;
5. Valori presso il cassiere Orazio;
6. Danaro presso il commissionario Tito;
7. Oggetti preziosi presso Elettra;
8. Derrate sul bastimento M. Polo;
9. Caffè nel Dock di Genova;
10. Cambiali all'incasso presso Toni;
11. Cambiali di Eurialo all'incasso presso Niso;
12. Debiti verso Egisto;
13. Depositi di Tasso;
14. Pegni di Amilcare.

Quarta. — Nel titolo del conto aperto alle altre persone della azienda è necessario indicare la persona alla quale il conto è aperto.

Sia, per ipotesi, un'azienda bancaria, nella quale vi siano un cassiere e un magazziniere; che il cassiere abbia in consegna il danaro, i titoli fiduciari e i pegni di oggetti preziosi; che il magazziniere abbia in consegna i pegni di merci e derrate, gli oggetti di cancelleria e i combustibili per uso dell'istituto.

Se in questo caso viene riconosciuta l'utilità di aprire dei conti *direttamente al cassiere e al magazziniere*, in luogo di quelli del proprietario verso l'uno e verso l'altro, noi potremo aprirne uno per ciascuno per il complesso dei valori che sono stati loro consegnati ed esporli così:

1. *Cassiere* — valori diversi;
2. *Magazziniere* — valori diversi;

oppure dividere ciascun conto in tante parti, quante sono le cause che determinano la situazione del cassiere e del magazziniere, ed avere così i seguenti conti:

1. Cassiere . . { Danaro. / Titoli fiduciari. / Oggetti preziosi.
2. Magazziniere { Merci. / Derrate. / Oggetti di cancelleria. / Combustibili.

Diamo un altro esempio, facendo uso del dare e avere:

1. Debitori	**3. Deponenti**
1. Dare di Anselmo.	1. Avere di Dante.
2. Dare di Colombo.	2. Avere di Cesare.
2. Creditori	**4. Correntisti**
1. Avere di Tancredi.	1. Dare e Avere di Virginio.
2. Avere di Giovanni.	2. Dare e Avere di Giulio.

Quinta. — Il titolo di un conto, il cui contenuto si trova rappresentato da due o più altri conti subalterni, indicherà il libro in cui si trovano le parti.

Siano per esempio i seguenti due titoli:

1. Attivo (*mastro*). — 2. Crediti (*ausiliario*).

Dal titolo così espresso noi deduciamo subito che il contenuto del conto *Attivo* è stato diviso in parti nel libro mastro, e che il contenuto del conto *crediti* è stato diviso in parti nel relativo libro ausiliario. Così noi possiamo seguire il conto dalla sua origine fino all'ultima sua espressione.

Articolo Terzo.

Data e fatti amministrativi.

La data esprime il tempo in cui è avvenuto un fatto amministrativo.

Dicemmo nel giornale che pei conti analitici era appropriata la esposizione della data in colonna. Ecco adunque come si può rappresentare la data in questi conti:

Figura **13**

DATA		
Giorno	Mese	Anno
9	Settembre	1883

Figura **14ª**

DATA	
9	Settembre 1883

I fatti amministrativi sono il prodotto immediato delle funzioni dell'azienda.

Nei conti analitici i fatti amministrativi saranno esposti in modo che ciascun conto ne contenga soltanto quella parte che lo riguarda, poichè il solo giornale è destinato a raccogliere l'esposizione completa dei fatti amministrativi, come quello in cui figura il tutto.

La forma più semplice destinata a raccogliere i fatti amministrativi nei conti analitici è la stessa figura prima, di cui all'articolo 2, capitolo XV.

Nell'esporre un fatto amministrativo giova spessissimo, nei conti analitici, mettere in evidenza in *un modo speciale* alcuni elementi dello stesso fatto, come il peso degli oggetti, l'estensione, la capacità, il volume e il numero dei medesimi, la scadenza di un contratto, la rendita dei valori pubblici ecc. Allora la figura 1ª deve contenere una colonna destinata a farci vedere *a prima vista* quegli elementi, che ci è utile conoscere. — Essa perciò si trasformerà nella seguente:

Figura **15ª**

FATTI AMMINISTRATIVI		

Dopo che il Marchi e il Cerboni ci hanno svegliato dal lungo sonno, è risorta più che mai la quistione della *situazione giornaliera dei conti* e l'egregio rag. Rosati ne ha fatto una speciale

trattazione. Si è detto cioè che i conti debbono presentare ad ogni momento la situazione delle persone dell'azienda.

Per ottenere ciò con la maggiore prontezza possibile, anche per quello che riguarda il movimento delle quantità è necessaria l'adozione della forma scalare, e trasformare la figura precedente nella

FIGURA 16ª

FATTI AMMINISTRATIVI		

Sia, per ipotesi, la figura 16ª applicata al conto *frumento*. Segnata in prima linea la quantità iniziale si addizionano o si sottraggono di volta in volta tutte le altre, secondo che aumentano o che diminuiscono la quantità precedente. Così operando, il conto ad ogni fatto, presenta il risultato ultimo, senza che sia necessario procedere a nessuna operazione aritmetica ulteriore.

ARTICOLO QUARTO.

Richiami.

I conti analitici del mastro sono discendenti rispetto a quelli del giornale, e sono ascendenti per ciò che riguarda i conti analitici degli ausiliari. Quindi nel mastro richiameremo il numero progressivo del giornale per risalire con facilità all'origine, e le pagine dell'ausiliario allo scopo di discendere, senza inutili ricerche, ai conti subalterni, e per accertare eziandio che in questi *è stata fatta* la voluta registrazione.

È troppo evidente che se tutti i conti del mastro o parte di essi non hanno il corrispondente libro ausiliario, i nostri richiami saranno limitati al solo giornale.

L'uno e l'altro caso risultano dalle seguenti figure:

(Mastro).

FIGURA 17ª

RICHIAMI	
Giornale	Ausiliario

FIGURA 18ª

NUMERO del giornale

I libri ausiliari sono la continuazione del mastro; sono tanti altri mastri subalterni, i cui conti potevano benissimo prender posto nel mastro principale se l'amministratore e il ragioniere non avessero creduto utile tenere in evidenza contemporaneamente il tutto e le parti. Altrettanto dicasi dei conti degli altri libri ausiliari, che si credesse opportuno far discendere da uno dei precedenti.

Perciò daremo senz'altro le figure, che legano gli ausiliari al giornale, al mastro e agli altri ausiliari possibili.

(Ausiliari del mastro).

FIGURA 19ª

RICHIAMI		
Giornale	Mastro	Ausiliario

FIGURA 20ª

RICHIAMI	
Giornale	Mastro

(Ausiliari di ausiliari).

FIGURA 21ª

RICHIAMI		
Giornale	Libro *x*	Ausiliario

FIGURA 22ª

RICHIAMI	
Giornale	Libro *x*

Articolo Quinto.

Il valore.

Siamo al valore, alla comune misura dei rapporti di interesse tra persona e persona, alla comune misura dello stato finanziario ed economico di una persona qualunque.

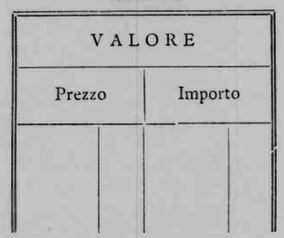
Il valore di una cosa consta di due parti e cioè:

1. Del valore di una unità;
2. Del valore di tutte le unità.

Il valore di una unità chiamasi *prezzo*, mentre il valore di tutte le unità prende il nome di *importo*.

Possiamo rappresentare l'uno e l'altro nella figura seguente:

Figura 23ª



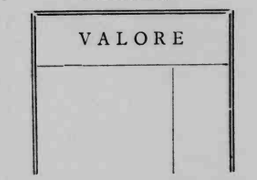
L'unità che serve di base per la determinazione del prezzo non è sempre così chiara come nella compra di un dato numero di metri di stoffa, giacchè, se, per esempio io compro L. 100 di rendita italiana 5 °/₀ al corso di L. 90, pagherò L. 1800, perchè in questo caso l'unità sulla quale è fondato il prezzo o corso di L. 90, non è una lira, ma cinque lire, essendochè nel consolidato 5 °/₀ la cartella più piccola è di cinque lire e forma quindi l'unità per la determinazione dei prezzi.

Se compro una cambiale di 1000 fiorini su Vienna al cambio di 246, pagherò L. 2460, perchè in questo caso la consuetudine commerciale vuole che il prezzo o cambio di L. 246 sia determinato su 100 fiorini. Cento fiorini è adunque l'unità di prezzo.

Il valore si mette in evidenza, serrandolo in colonna, per potere in qualunque momento riunire le sue parti e valutare così la situazione della persona a cui il conto si riferisce.

Ciò però è dato dal solo *importo*, poichè la somma dei prezzi non avrebbe significato alcuno, e perciò, quando la natura speciale del conto non esige la colonna del prezzo, noi riuniamo quest'ultimo alla esposizione dei fatti amministrativi, presentando il valore secondo la

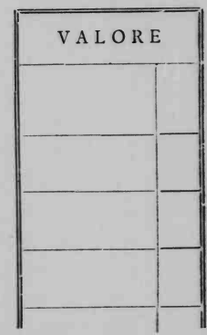
Figura 24ª



Allorchè poi per le ragioni esposte nell'articolo terzo si ritiene utile la forma scalare, le due figure precedenti si trasformano nelle seguenti altre:

Figura 25ª

Figura 26ª



per mezzo delle quali si mantiene costantemente in evidenza la situazione ultima della persona a cui il conto si riferisce.

Le figure precedenti sono applicabili al maggior numero di conti, e cioè a quelli che hanno per oggetto delle cose materiali, dei titoli fiduciari, dei depositi, dei pegni, dei conti correnti passivi, dei crediti e dei debiti ordinari, ma non sono applicabili a quei conti correnti nei quali ora siamo in debito, ora in credito verso i nostri corrispondenti.

Per questi casi abbiamo le due figure seguenti, nelle quali troviamo la colonnina *segni* destinata a raccogliere la sigla *D* per indicare il debito e la sigla *C* per denotare il credito della persona a cui si riferisce il conto.

Conti correnti liberi.

FIGURA 27ª

Segni	VALORE	
	Prezzo	Importo

FIGURA 28ª

Segni	VALORE	

ARTICOLO SESTO.

L'interesse sul valore.

Sul valore dei rapporti di debito e di credito verso i terzi, si calcola spesso un interesse per un tempo più o meno lungo e ad una tassa percentuale più o meno elevata. — L'interesse liquidato, ora si trasforma in capitale fruttifero ed ora no.

Nel primo caso esso entra nei conti come qualunque altro fatto amministrativo, e il suo importo va ad ingrossare il valore del contenuto dei medesimi; ma nel secondo non può amalgamarsi col valor capitale, e ne viene quindi la necessità di scindere il valore nel modo seguente:

FIGURA 29ª

VALORE	
Capitali	Interessi

FIGURA 30ª

VALORE	
Capitali	Interessi

Gli interessi si calcolano nel momento in cui diventano interessi maturati. L'esperienza però ha dimostrato che in certi casi, come nelle diverse forme di deposito presso gli istituti di credito e in tutti i conti correnti, il voler calcolare l'interesse allo spirare del tempo convenuto, accumula un lavoro lungo e pesante, che apre la porta ad una quantità di errori ed inceppa il regolare andamento dell'azienda.

L'arte in questi casi, ha saputo applicare alla contabilità la divisione del lavoro e ci ha detto: *Calcolate in via preventiva il detto interesse volta per volta che un fatto qualunque modifica la situazione portata dal conto; tenetelo in disparte fino al momento della liquidazione per aggiungerlo poi al valor capitale.*

Così son sorte le forme seguenti, nelle quali figurano in colonna anche gli elementi necessari per il calcolo dell'interesse:

FIGURA 31ª

CAPITALI	TASSA %	DECORRENZA		GIORNI	INTERESSI

FIGURA 32ª (49)

CAPITALI		TASSA °/₀	DECORRENZA		GIORNI	INTERESSI	

Riunendo a seconda del bisogno alcune delle figure che siamo andati esaminando fin qui, si metteranno assieme gli elementi necessari per presentare un conto nel suo complesso, come vedremo nei capitoli seguenti.

È però d'uopo avvertire che è molto utile per l'avvenire dell'arte nostra, sacrificare qualche volta l'estetica alla sostanza, affinchè la forma di un conto sia la più semplice possibile e quindi la più accettabile dai profani.

Dico ciò, perchè i profani ricevono sempre una scossa elettrica alla vista di un conto di quattro o cinque colonne almeno, giacchè lo scambiano per il cancello di una prigione, nella quale se azzardano di entrare, non escono più; mentre i periti nell'arte non si sgomentano dinanzi ad una sfilata di colonne più o meno numerosa, e perciò qualunque forma possa assumere un conto, per essi è sempre facil cosa leggerlo e studiarlo in tutte le sue parti.

(49) La figura 32ª per i CONTI CORRENTI LIBERI contiene la colonnina dei SEGNI tanto nei *capitali* quanto negli *interessi*.

CAPITOLO DICIOTTESIMO.

FORMA DESCRITTIVA DEI CONTI ANALITICI

ARTICOLO PRIMO.

In che consista la forma descrittiva.

Un conto qualunque si dice esposto a forma descrittiva, quando contiene tutti gli elementi che noi abbiamo visto nel capitolo undicesimo e dei quali ci siamo studiati di dare le forme principali nel capitolo precedente. Essa consiste adunque nel mettere in evidenza i seguenti elementi:

1. Uno o più elementi dell'attivo, o del passivo o della sostanza;
2. La persona diversa dal proprietario dell'azienda alla quale il conto si riferisce;
3. I fatti amministrativi, che determinano la situazione della persona alla quale il conto si riferisce;
4. La data dei fatti amministrativi;
5. Il valore dell'oggetto particolare contenuto in ciascun fatto amministrativo;
6. I richiami opportuni, a seconda di quanto è stato detto nel capitolo precedente, benchè essi rappresentino una comodità dell'arte, piuttosto che una necessità della medesima.

Articolo Secondo.

Utilità della forma descrittiva.

La forma descrittiva è la forma più chiara e più naturale, che possa assumere qualunque conto, è la forma che sorge spontanea dal bisogno di mettere in evidenza lo stato nostro e quello degli altri, è la forma che ci è stata lasciata in eredità dai nostri antenati e dalla quale per certi registri non possiamo staccarci anche in quelle aziende dove si ritiene più utile la forma sinottica.

Infatti che direste voi se vi spedissero un conto concepito nei seguenti termini:

Carissimo Pilade,

Per un impegno, a cui non posso mancare, vi prego di mandarmi subito a saldo del vostro debito L. 250, come risulta dal seguente conto:

L. 140	L. 525
» 525	» 325
L. 665	L. 200
» 140	» 200
L. 525	L. 400
	» 150
	L. 250

Oppure espresso nel modo seguente:

Vostro dare	Acconti
L. 140	L. 140
» 525	» 325
» 200	» 150
L. 865	» 150
» 615	L. 615
L. 250	

Sicuro che non mancherete di soddisfarmi vi saluto distintamente.

Il vostro
Oreste.

Direste certamente quello che disse Pilade: « Io non ci capisco un acca. » E credendo di avere le travegole, vi strofinereste gli occhi, come se li strofinò per molto tempo lo stesso Pilade.

Questo conto può fare il paio con un cavallo, che abbia una gamba sola, poichè quantunque il *valore* degli elementi, che hanno determinato la situazione di Pilade, sia una parte importantissima del conto, pure da solo non basta a rendere quella situazione, se non completa, almeno chiara.

Articolo Terzo.

Forma descrittiva scalare.

Oreste nella prima ipotesi dell'articolo precedente, si sarebbe fatto capire, se si fosse espresso nel modo seguente:

Crediti verso Pilade.

Vendutogli nel giorno 15 settembre 1890 metri 70 di tela d'Olanda a L. 2 pagabile il 15 dicembre . . . . . L. 140

Vendutogli da Orazio nel giorno 27 ottobre 1890 e per mio conto metri 75 di panno nero a L. 7 pagabile il 27 dicembre . » 525

Somma . . L. 665

Ricevuto in contanti nel giorno 16 dicembre e a saldo della tela d'Olanda. . . . . » 140

Resto . . L. 525

Riscosso nel giorno 20 dicembre per mezzo di Giovanni in conto del panno nero . . . . . » 325

Resto . . L. 200

Scaduto nel giorno 31 dicembre l'affitto annuo del mio magazzino di via Garibaldi, n. 27. . . . . » 200

Somma . . L. 400

Ordinatogli nel giorno 2 gennaio 1891 di pagare per mio conto le imposte . . . . . » 150

Resto . . L. 250

Ecco un conto che lascia molto a desiderare dal lato estetico, ma che però risponde a tutte le esigenze della scienza, poichè contiene tutti gli estremi della forma descrittiva, ed espone quindi

con precisione e con chiarezza la situazione del proprietario Oreste verso il suo debitore Pilade e nello stesso tempo quella di questo verso il proprietario stesso, poichè è indiscutibile che i crediti di Oreste verso Pilade sono debiti di Pilade verso Oreste.

L'arte penserà ad abbellirlo, l'arte penserà a fabbricargli la sua casuccia con tutte quelle stanzette, che sono necessarie ad accogliere degnamente i suoi singoli abitatori, ma non riuscirà mai a dargli maggior chiarezza.

Ecco la forma più semplice, che può assumere il detto conto nel libro mastro di Oreste. (50)

FIGURA 33ª

Crediti verso Pilade.

NUMERO del giornale 1	DATA 2		FATTI AMMINISTRATIVI 3	VALORE 4	
400	15	settembre 1890	Vendutogli m. 70 di tela d'Olanda a L. 2 valuta il 15 dicembre . . . . . L.	140	»
502	27	ottobre	Vendutogli da Orazio per mio conto m. 75 di panno nero a L. 7 valuta il 27 dicembre . »	525	»
			SOMMA . . . L.	665	»
625	16	dicembre	Ricevuto in contanti a saldo tela d'Olanda . »	140	»
			RESTO . . . L.	525	»
680	20	id.	Riscosso per mezzo di Giovanni in conto panno nero . . . . . »	325	»
			RESTO . . . L.	200	»
700	31	id.	Scaduto l'affitto del mio magazzino in via Garibaldi 27 . . . . . »	200	»
			SOMMA . . . L.	400	»
4	2	gennaio 1891	Ordinatogli di pagare per mio conto le imposte »	150	»
			RESTO . . . L.	250	»

(50) La figura 33ª è stata composta riunendo le figure 18ª, 14ª, 1ª e 24ª.

Questa forma, in cui i crediti verso Pilade sono esposti in modo ascendente e discendente, ha preso il nome di *forma scalare*, appunto perchè per mezzo della scala si sale e si scende.

È una forma che nella pratica può arrecare degli importanti servigi, perchè ad ogni fatto amministrativo presenta il risultato ultimo della situazione di Pilade, senza che sia necessario procedere a nessuna operazione aritmetica ulteriore. È però più indicata per i libri ausiliari che per il mastro.

ARTICOLO QUARTO.

Forma descrittiva orizzontale.

Per poco che si osservi il conto precedente, non si tarderà a scoprire che i fatti amministrativi del medesimo si dividono in due schiere ben distinte fra loro, le quali formano appunto quelle due parti del conto di cui abbiamo parlato nell'articolo sesto del capitolo undicesimo.

E positiva quella che determina l'oggetto del conto, ossia i *crediti verso Pilade* e l'aumento dei medesimi; è negativa quella che porta una diminuzione agli stessi crediti.

Classificando separatamente gli uni e gli altri, noi dovremo raddoppiare le singole parti componenti la figura 33ª, ottenendone così un'altra, che sarà il doppio della precedente e che ci darà da un canto la parte positiva e dall'altro quella negativa.

FIGURA 34ª

Crediti verso Pilade.

PIÙ				MENO			
Giornale	Data	Fatti amministrativi	Valore	Giornale	Data	Fatti amministrativi	Valore
1	2	3	4	5	6	7	8
400	15 sett. 1890	Vendutogli m. 70 di tela d'Olanda a L. 2 valuta il 15 dicembre L.	140 »	625	16 dic. 1890	Ricevuto in contanti a saldo della tela d'Olanda . . . . . L.	140 »
502	27 ottob.	Vendutogli da Orazio per mio conto m. 75 di panno nero a L. 7 valuta il 27 dicembre »	525 »	680	20 id.	Riscosso per mezzo di Giovanni in conto del panno . . . »	325 »
700	31 dic.	Scaduto l'affitto del mio magazzino in via Garibaldi n. 27. »	200 »	4	2 genn. 1891	Ordinatogli di pagare per mio conto le imposte . . . . »	150 »
		TOTALE L.	865 »				
		Deduco il *meno* . . . . . »	615 »			TOTALE L.	615 »
	2 genn. 1891	Resta il credito . . . . . L.	250 »				

Questa forma ha preso il nome di *orizzontale* perchè abbraccia ambedue le pagine di un registro aperto, ma è d'uopo convenire che il nome non è troppo ben scelto.

Essa ha sopra le altre il vantaggio di presentare una classificazione più razionale dei fatti amministrativi, perchè tien separati quelli che agiscono in un senso da quelli che agiscono in senso contrario; essa è la forma classica dell'arte dei conti, e la figura 34 ne presenta il tipo più semplice, perchè appunto riunisce in un fascio le figure più semplici dei capitoli precedenti.

Nella pratica, sia per risparmio di tempo e di fatica, che per ottenere un prospetto più nitido e preciso, si sente il bisogno di una figura generale, che possa rappresentare il contenuto di ogni conto, figura, che una volta determinata, potrà essere riprodotta per mezzo della stampa.

Come un solo vestito non può essere indossato da qualunque individuo, senza essere per qualcuno o troppo largo o troppo stretto, senza essere talora per una stessa persona largo in un punto e stretto in un altro, così *un solo quadro* non può convenire esattamente a qualunque conto, sia perchè mancherà talvolta di qualche colonna, sia perchè in qualche caso ne avrà d'avvantaggio.

Tuttavia dirò che io mi sono spesso servito della figura seguente per tutti i conti del mastro.

FIGURA 35ª

Forma di un conto del mastro.

PIÙ (51)						
Richiami		Data	Fatti amministrativi	Valore		
giornale	ausiliario			Capitali	Interessi	
1	2	3	4 5	6	7	
			Riportate . . .			
			Riporto . . .			

(51) La stessa figura per il *Meno*, continuando la numerazione delle colonne.

Articolo Quinto.

Forma descrittiva verticale.

Siamo di fronte a un altro nome poco appropriato, ma in mancanza di meglio, è d'uopo accettarlo come ci è stato lasciato in eredità dai nostri padri.

La forma di un conto dicesi *verticale* quando il solo valore è distinto nelle due parti *Più e Meno*, mentre gli altri elementi del conto sono mischiati gli uni agli altri in ordine cronologico.

La seguente figura ne presenta il tipo più semplice:

Figura 36ª

Giornale	DATA	FATTI AMMINISTRATIVI	VALORE	
			Più	Meno
1	2	3	4	5
		Riportate . . . L.		
		Riporto . . . L.		

Dopo lo studio che abbiamo fatto nel capitolo XVII, la forma complessiva di un conto analitico, non è altro che un lavoro di composizione, e perciò il lettore, senza incontrare difficoltà di sorta, può dal tipo più semplice arrivare da solo al più complicato, passando, se crede, per tutti quelli intermedi; così pure può combinare la forma verticale coi risultati della forma scalare, ed ottenere, in tal modo, un conto che dà contemporaneamente i risultati integrali e quello differenziale, un conto che

contiene in sè stesso il controllo. Per darne un'idea presenteremo la

Figura 37ª

Giornale	Data	FATTI AMMINISTRATIVI	VALORE		
			Movimento		Situazione
			Più	Meno	
1	2	3 4	5	6	7
		Riportate L.			
		Riporto L.			

Articolo Sesto.

Ancora Più e Meno o Dare e Avere?

Riprendiamo la quistione che abbiamo trattata nel capitolo quindicesimo, per vedere se la parte *positiva* e quella *negativa* di un conto debbano essere espresse coi vocaboli *Più* e *Meno* oppure con quelli generalmente usati di *Dare* e *Avere*.

Vediamo perciò che valore avrebbero nel conto precedente (fig. 34ª) i due vocaboli *Dare* e *Avere* se il titolo e le due parti fossero rappresentate così:

PILADE

Dare	Avere

Il *dare* correrebbe perchè i fatti amministrativi del *Più* determinano realmente un *debito* di Pilade; ma quelli del *Meno* ed in ispecial modo i primi due sono decisamente una *diminuzione del dare*, diminuzione la quale non potrà mai logicamente

essere raccolta sotto nessuno dei concetti dell'avere, e nemmeno sotto le ali protettrici della interpretazione del Rossi, perchè noi non possiamo mettere in evidenza, e valutarli in danaro, i diritti di Pilade, ma possiamo soltanto rappresentare i fatti che li determinano, fatti che risultano con evidenza nel nostro conto, e per i quali Pilade ha diritto di essere liberato della sua precedente obbligazione.

Nelle mie ricerche ho ricorso spesse volte all'opera di profani intelligenti, perchè più *serena* e più *imparziale* di quella dei ragionieri, i quali abituati da lunga mano ad un certo ordine di idee, sono *necessariamente* meno indipendenti nel loro giudizio. Ebbene, mentre tutte hanno accettato che il significato comune di *dare* e *avere* si possa estendere anche al concetto di *doveri* e *diritti*, hanno poi sgranato tanto d'occhi quando siamo passati a qualche applicazione.

Se il conto fosse presentato in questo modo:

ORESTE

Dare	Avere

l'*avere* funzionerebbe regolarmente, perchè ciò che determina il debito di Pilade forma anche il *credito* di Oreste, ma il *dare* ci farebbe un brutto servizio, giacchè vorrebbe gabellarci per *debiti* delle *diminuzioni di crediti*.

Vogliamo conservare i due vocaboli classici dell'arte dei conti?

Conserviamoli pure, ma diamo loro un posto più distinto, facendoli prender parte al titolo del conto, conto che allora potrà esprimersi in uno dei due modi seguenti:

AVERE DA PILADE

Più	Meno

DARE DI PILADE

Più	Meno

Badiamo anche qui di non cadere in qualche esagerazione, poichè un conto di questo genere:

DARE IL MAGAZZINIERE

Piu	Meno

avrebbe il suo tallone d'Achille, giacchè un depositario qualunque non è mai debitore di ciò che ha in consegna, quando egli esercita regolarmente le sue funzioni; lo diventa soltanto quando fa qualche strappo al codice penale.

Ma dato ch'egli sia pur debitore, nessuno vorrà contrastare che egli è debitore solamente degli oggetti ricevuti in consegna e non del valore dei medesimi. Quindi il valore nel suo conto sarebbe un elemento superfluo ed inutile; quindi nei conti in cui giova esprimere il solo valore, noi metteremmo in evidenza pei depositari un elemento affatto inconcludente per trascurare il più importante; quindi in questi stessi conti con la intenzione di rappresentare il *dare dei titolari, come depositari*, si rappresenta invece il *dare dei medesimi* come se fossero diventati tanti *ladri* o *negligenti*, i quali per aver disperse le nostre robe si sono resi debitori del valore di esse.

È inutile dire che un depositario non può mai diventare *creditore*, perchè non può mai restituire più di quello che ha ricevuto.

Il *dare* e l'*avere* come parti di un stesso conto possono essere applicati solamente in parte nei conti correnti liberi, e completamente nei conti delle stanze di compensazione, perchè ivi i titolari di ogni conto sono realmente *debitori* verso alcuni commercianti e *creditori* verso altri.

Però anche in questi utilissimi istituti commerciali io riterrei sempre più generale un tipo di conto come il seguente:

CESARE

Dare		Avere	
Più	Meno	Più	Meno

Chiuderemo questa discussione rimandando ad altro mio lavoro (52) il lettore che desiderasse una polemica più estesa intorno al *Dare* e *Avere* intesi come *debito* e come *credito*.

(52) *La teoria* di F. Marchi *applicata alla partita doppia.*

CAPITOLO DICIANNOVESIMO.

FORMA SINOTTICA DEI CONTI ANALITICI

Articolo Primo.

Origine della forma sinottica.

La forma descrittiva, che abbiamo testè esaminato di volo nelle sue principali manifestazioni, è la forma più appropriata, più chiara e più completa sotto la quale possa rappresentarsi un conto qualsiasi. Dessa però è pesante, perchè trascina costantemente con sè i fatti amministrativi dal giornale al mastro e da questo agli ausiliari, sia pure che al solo giornale venga riservata la esposizione completa degli stessi fatti per essere semplicemente accennata negli altri libri. Ma v' ha di più. I conti analitici si trovano, benchè metodicamente, disseminati in molte pagine del mastro e dei libri ausiliari, per cui riesce molto laborioso il controllo tra il tutto e le sue parti.

Questi inconvenienti vanno crescendo quasi in progressione geometrica di mano in mano che noi da un'azienda lillipuziana ci andiamo avvicinando a un' azienda imponente, come quella di uno Stato. Nessuno dimenticherà mai la viva pittura che il Riva fa del ragioniere alle prese col bilancio di verificazione, allorchè il controllo non torna.

Perciò, facendo tesoro degli insegnamenti del Cerboni, diremo: *Lasciate al solo giornale l'esposizione dei fatti amministrativi, e fate che i conti del mastro, conservando il solo valore, siano avvicinati l'uno all'altro in uno o più quadri distinti.*

Così sorgerà una forma più compendiosa, *la forma sinottica*, la quale, disciplinata, come vedremo in seguito, diventerà un potente meccanismo per lo studio comparato delle diverse parti di un'azienda, e per verificare le registrazioni. Essa sarà, diciamolo pure col più brillante dei logismografi, il Bonalumi, un vero contatore contabile.

Non vogliamo con ciò condannare la forma descrittiva, poichè se la sinottica non conserva i difetti di quella, non ne conserva nemmeno i pregi.

Infatti la forma sinottica è una forma che colpisce l'immaginazione dello studioso e perito nell'arte dei conti, che lo avvinghia in modo da credere con sincerità che essa sia la panacea di tutte le aziende, ma agghiaccia il sangue a tutti gli altri, anche se hanno cognizioni di contabilità, perchè apparisce molto complicata e quindi oscura. — La forma descrittiva invece è più popolare, sia perchè antichissima, sia perchè è più accessibile alla mente del profano, il quale, se leggerà in un mastro a forma descrittiva, perderà completamente la bussola in un mastro a forma sinottica.

Perciò il ragioniere esperto sappia scegliere, caso per caso, quando torni utile piuttosto l'una che l'altra, o sappia disporre il suo piano di contabilità in modo che ciascuna delle due forme predette porti il suo contributo a vantaggio dell'azienda.

Articolo Secondo.

Svolgimenti di primo grado.

Un conto sintetico può essere rappresentato da due o più conti analitici (Teor. 2, art. 9, cap. XI).

Ora i conti sintetici, da cui derivano tutti gli altri, son quelli che abbiamo denominato *Attivo*, *Passivo*, *Sostanza*, e che ora chiameremo rispettivamente *A*, *P*, *S*, considerandoli come lo stipite da cui derivano gli altri conti.

Senza considerare nessun caso particolare, noi supporremo che *A*, *P*, *S* siano rappresentati da 1, 2, 3 .....*x* conti analitici, e chiameremo successivamente *A1*, *A2*, *A3* ....*Ax* tutti

quelli che discendono direttamente da *A* per formarne lo svolgimento di primo grado. Dicasi egualmente di *P1*, *P2*, *P3* ....*Px*, e di *S1*, *S2*, *S3*, ... *Sx*.

La figura seguente, ripetibile per *P* e per *S*, farà conoscere come la forma sinottica si presti mirabilmente per rappresentare un conto sintetico unitamente a quelli che contengono le parti principali del contenuto del medesimo.

Figura 38ª

Giornale – ATTIVO del giornale			*A* — Elementi dell'Attivo.																			
			A 1			*A* 2			*A* 3			*A*			*A x*							
	Più	Meno	Più		Meno	Più		Meno	Più		Meno	Più		Meno	Più		Meno					
	2	3	4		5	6		7	8		9	..		..	22		23					

I lettori che ci avranno seguìto passo passo fin qui, si saranno di già accorti che i conti compresi nella figura precedente non

sono altro che tanti conti a forma descrittiva *verticale* senza la data e i fatti amministrativi, che determinano nel valore la parte positiva e quella negativa di ciascuno di essi.

La forma sinottica però ci permette di passare ad altre combinazioni senza arrecare la minima confusione nei conti, ci permette cioè di avvicinare l'una all'altra le parti omogenee di due o più conti analitici, e di formare quindi la seguente figura, applicabile in ispecial modo alla sostanza, per ciò che riguarda le competenze:

FIGURA 39ª

S — Elementi della Sostanza.

Giornale	Sostanza del giornale		S_1		S_2		PIU'				MENO			
	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno								
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

ARTICOLO TERZO.

Svolgimenti successivi.

Abbiamo reso manifesto in molti punti di questo lavoro che la scienza e l'arte dei conti considera la materia amministrabile procedendo dal generale al particolare per via di analisi.

Questo metodo, che è quasi latente nella forma descrittiva, rifulge spiccatamente in quella sinottica, poichè nella stessa figura noi vediamo che dal tutto si staccano le parti, come se fossero tante emanazioni del medesimo.

Ciò che avviene per i conti sintetici può ripetersi per i conti analitici corrispondenti; e così scenderemo ancora di un gradino nella ricerca dei conti, che contengono parti sempre più piccole (Teor. 3, art. 9, cap. XI).

Supposto adunque che uno qualunque dei conti analitici della figura 38, per esempio quello denominato *A 2*, possa rappresentarsi con *a, b, c, ...z*, conti analitici subalterni, noi avremo uno svolgimento di secondo grado, che conserva il nome del conto da cui dipende, avremo cioè la forma seguente:

FIGURA 40ª

A 2 . . . . . .

Giornale	*A* 2 dello svolgimento *A*		*A* 2 *a*		*A* 2 *b*		*A* 2 *c*		*A* 2....		*A* 2 *z*	
	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	..	..	22	23

Come dai rami principali di un albero si staccano degli altri rami più piccoli, e come questi si fanno produttori di altri rametti per giungere gradatamente alle foglie, così noi dagli svolgimenti di secondo grado scendiamo a quelli di terzo, da questi a

quelli di quarto e via via finchè non siamo arrivati alle parti semplici. E in questa multiforme varietà di svolgimenti, di conti e di conticini, noi, condotti da un abile nocchiero, il Cerboni, non confonderemo mai l'uno con l'altro, e gli svolgimenti e i conti analitici contenuti dai medesimi.

Basterà infatti tener presenti le seguenti norme:

1. Ogni svolgimento prende il nome del conto di cui rappresenta le parti;

2. Ognuno dei conti analitici conserva il nome dello stipite e ne acquista uno particolare;

3. I conti analitici di grado pari porteranno le minuscole *a*, *b*, *c*, ... *z*, di seguito al nome del conto da cui discendono;

4. I conti analitici di grado dispari porteranno i numeri *1*, 2, 3, ... *x*, di seguito al nome del conto da cui discendono.

La seguente figura servirà d'esempio per tutto quello che abbiamo esposto in questo e nell'articolo precedente.

FIGURA **41ª**

Titoli simbolici.

NOME degli svolgimenti	NOME DEI CONTI ANALITICI contenuti dai relativi svolgimenti
1° grado	$\mathcal{A}$
	$\mathcal{A}1, \mathcal{A}2, \mathcal{A}3, \mathcal{A}4, \mathcal{A}5, \ldots\ldots \mathcal{A}x$
	P
	$P1, P2, P3, P4, P5, \ldots\ldots Px$
	S
	$S1, S2, S3, S4, S5, \ldots\ldots Sx$
2° grado	$\mathcal{A}1$
	$\mathcal{A}1a, \mathcal{A}1b, \mathcal{A}1c, \mathcal{A}1d, \mathcal{A}1e, \ldots\ldots \mathcal{A}1z$
	$P2$
	$P2a, P2b, P2c, P2d, P2e, \ldots\ldots P2z$
	$S5$
	$S5a, S5b, S5c, S5d, S5e, \ldots\ldots S5z$
3° grado	$\mathcal{A}1a$
	$\mathcal{A}1a1, \mathcal{A}1a2, \mathcal{A}1a3, \mathcal{A}1a4, \ldots\ldots \mathcal{A}1ax$
	$P2b$
	$P2b1, P2b2, P2b3, P2b4, \ldots\ldots P2bx$
	$S3c$
	$S3c1, S3c2, S3c3, S3c4, \ldots\ldots S3cx$
4° grado	$\mathcal{A}1a3$
	$\mathcal{A}1a3a, \mathcal{A}1a3b, \mathcal{A}1a3c, \mathcal{A}1a3d, \ldots\ldots \mathcal{A}1a3z$
	$P2b4$
	$P2b4a, P2b4b, P2b4c, P2b4d, \ldots\ldots P2b4z$
	$S3c5$
	$S3c5a, S3c5b, S3c5c, S3c5d, \ldots\ldots S3c5z$

Osservazione prima. — Il grado di uno svolgimento è dato dal numero dei segni che ne compongono il nome. Infatti $\mathcal{A}$, $P2$, $S3c$ sono i nomi di tre svolgimenti rispettivamente di primo, di secondo e di terzo grado.

Osservazione seconda. — Il grado di un conto è determinato dal numero dei segni che seguono le sigle $\mathcal{A}$, P ed S. Infatti il conto $P2b3$ è di terzo grado poichè alla sigla P fanno seguito i segni *2*, *b* e *3*.

Osservazione terza. — In pratica il titolo simbolico dei conti accompagna il titolo normale, quando si vuole indicare che un conto si trova rappresentato da due o più altri conti subalterni. Infatti nella pratica il solo titolo normale ci può far conoscere l'oggetto particolare del conto. Quindi questo è sufficiente nel maggior numero dei casi; ma quando deve essere ancora sviluppato è utile che un segno qualunque ce lo indichi (art. 2, cap. XVII). Questo segno può essere, senz'altro, lo stesso titolo simbolico del conto, il quale rappresenta eziandio il nome del libro o dello svolgimento in cui si trovano le parti.

ARTICOLO QUARTO.

Svolgimenti gemelli.

I conti sintetici e quelli analitici possono essere sviluppati sotto due o più aspetti diversi (Teor. 4, art. 9, cap. XI).

In questo caso, avendo due o più svolgimenti che partono dallo stesso e identico conto, noi distingueremo l'uno dall'altro coll'applicare le regole seguenti:

1. I coefficienti 1, 2, 3. ecc., premessi al titolo del conto indicheranno quante volte quel conto sia ripetuto;

2. I numeri 1ª, 2ª, 3ª ecc. premessi al nome dello svolgimento indicheranno se si tratta della prima, della seconda, della terza o della quarta serie di conti, che hanno la medesima origine.

Così $3\,\mathcal{A}$ indicherà che il conto $\mathcal{A}$ sarà rappresentato da tre serie di conti denominati successivamente $1^a\,\mathcal{A}$, $2^a\,\mathcal{A}$, $3^a\,\mathcal{A}$.

Così $2\,(P\,3\,a)$ indicherà che il conto analitico $P\,3\,a$ sarà

rappresentato da due serie di conti analitici subalterni, e cioè da 1ª (*P* 3 *a*) e da 2ª (*P* 3 *a*).

Osservazione prima. — Le regole accennate per gli svolgimenti ordinari sono applicabili agli svolgimenti gemelli.

Osservazione seconda. — Qual differenza passa tra i simboli 2ª *S* 3, 2 (*S* 3) e 2ª (*S* 3)?

2ª *S* 3 è il terzo fra i conti della seconda serie provenienti dalla sostanza, serie che è denominata 2ª *S*.

2 (*S* 3) è il terzo conto dell'unica serie *S*, il quale deve essere considerato sotto due aspetti diversi.

2ª (*S* 3) è il nome dello svolgimento che ha per iscopo di rappresentare la seconda serie di conti che provengono da *S* 3.

Osservazione terza. — Il titolo simbolico dei conti è una specie di linguaggio algebrico della contabilità. Si potrebbe perciò sviluppare un completo impianto contabile ideologico, servendosi dei titoli simbolici per distinguere un conto dall'altro e per far conoscere i rapporti esistenti tra un conto qualunque e quelli subalterni al medesimo.

Articolo Quinto.

Svolgimenti a quantità e valore.

Ho fatto tanti torti al benigno lettore, che non voglio accrescere la dose dei miei peccati col dimostrargli che qualche volta alla forma sinottica, rappresentante il valore, è utile unire anche la quantità delle cose che sono oggetto dei fatti amministrativi.

Mi limiterò perciò a presentare solamente un esempio, strappandolo da un registro di un'azienda enologica:

Figura 42ª

A 1 — **Vini diversi.**

Giornale	1	VINI DELLO SVOLGIMENTO *A*					MOSCATO					MALVASIA					*A* 1 c VINI DA PASTO				
		Più		Meno			Più		Meno			Più		Meno			Più		Meno		
		Ettol.	Lire	Litri	Lire		Ettol.	Lire	Litri	Lire		Ettol.	Lire	Litri	Lire		Ettol.	Lire	Litri	Lire	
		2	3	4	5		6	7	8	9		10	11	12	13		14	15	16	17	

Osservazione prima. — Il simbolo *A* 1 ci indica che noi abbiamo sott'occhio uno svolgimento di secondo grado, il quale proviene dal primo conto dello svolgimento *A*.

Osservazione seconda. — Il simbolo *A* 1 *c* ci indica che il conto *Vini da pasto* trovasi sviluppato in uno svolgimento di terzo grado.

Osservazione terza. — La dizione *litri* del *meno* si è resa necessaria per raccogliere anche le frazioni di litro provenienti dalle vendite al minuto, mentre gli acquisti e la produzione facendosi a grosse partite si esprimono meglio con la dizione *ettolitri*.

Articolo Sesto.

Il Controllo.

Il ragioniere è il più disgraziato fra tutti i professionisti, perchè gli tocca spesso di constatare la verità del proverbio: *Errare humanum est.* — Qual'è difatti quell'arte che abbia un capitolo speciale intitolato *correzione degli errori?*

È l'arte dei conti; è la sola arte dei conti. Ciò può provare due cose: o che tutti i ragionieri del mondo sono un sacco di insensati, o che la materia che essi maneggiano è di una esigenza così pedantesca da non permettere la minima distrazione.

Non è nato ancora colui che abbia avuto il coraggio di sostenere la prima ipotesi, e quindi noi, nell'attesa, saremo costretti ad accettare soltanto la seconda, come quella che, almeno per il momento, è la sola possibile.

Ciò posto assistiamo alla seguente discussione avvenuta in parte tra il proprietario di una tipografia e un ragioniere:

Tipografo. — La contabilità è una gran bella cosa, ma è anche una gran rottura di stivali.

Ragioniere. — Perchè?

Tip. — Perchè!.... Ma voi lo dovreste sapere un poco più di me.

Rag. — Io credo che sia soltanto una gran bella cosa.

Tip. — Perdonatemi, ma bisogna che vi dica che voi non avete mai provato a tenere la contabilità, specialmente di una tipografia.

Rag. — Perchè?

Tip. — E dàgli coi suoi perchè? . . . . Ma non sapete, corpo di mille diavoli, che io non sono riuscito mai a formare un bilancio?

Rag. — Perchè vi siete sbagliato.

Tip. — Grazie infinite . . . . Lo so anch'io che mi sono sbagliato; e per questo mi sono stordito sugli autori per vedere se trovavo la via di orientarmi, ma non sono riuscito.

Rag. — Per riuscire sono necessarie tre cose, la vostra *abilità*, la vostra *pazienza* e un *buon metodo;* ci vuole cioè *l'abilità di saper registrare*, e questa è la più facile ad acquistarsi, mentre è più difficile avere l'*abilità di saper snidare gli errori* ed è più difficile ancora avere quella di *non subire distrazioni* di sorta. Tutto ciò deve essere congiunto ad una discreta dose di pazienza e ad un sistema di contabilità, che a guisa di ottima sentinella dia l'allarme appena qualche nemico cerca di penetrare nelle vostre trincere.

Tip. — Ma qual'è il miglior sistema di contabilità? — Non è la partita doppia?

Rag. — Sarà di certo quello il quale ci assicurerà pienamente di non aver mai commesso il più piccolo errore.

Tip. — È o sarà?

Rag. — Ho detto sarà, perchè disgraziatamente questo metodo non è ancora stato inventato.

Tip. — Allora brucio tutti i registri e non ci penso più.

Rag. — Adagio ai mali passi, signor mio. Non vi ricordate più d'avermi detto molte volte a proposito dei vostri lavori tipografici, che *il meglio è nemico del bene?*

Tip. — Ebbene, che vorreste dire con questo?

Rag. — Voglio dire che se non abbiamo il metodo perfetto, ne abbiamo almeno uno che di molto s'accosta alla perfezione. La logismografia (*movimento di sorpresa*), come arte è inarrivabile, poichè per essa dopo cinque minuti di ricerche tutti gli errori alzano il tacco.

TIP. — Non mi canzonate è vero? . . . Avete detto dopo cinque minuti?

RAG. — Sicuro, perchè l'errore è sempre limitato ad una sola pagina. Infatti, osservate questo schizzo (fig. 38ª) e voi vedrete che il conto totale cammina di pari passo coi conti che rappresentano le parti. — Da ciò ne viene che quando si fa il totale delle singole colonne per riportarlo nella pagina seguente, se le *colonne 2 e 3 non corrispondono col giornale,* se tutte le *pari 4, 6, 8*, ecc. non danno una somma uguale a *quella del numero due*, se tutte le *dispari 5, 7, 9* ecc. non dicono *tanto come il numero tre*, voi siete sicuro che vi è un errore e che questo errore non bisogna cercarlo in un mastro di 200 e più pagine, ma nella sola pagina che ve ne ha dato l'avviso.

TIP. — Per Bacco, mi sento un certo non so che, che mi fa molto piacere.

RAG. — Per ciò che riguarda il controllo, si potrebbe dire che ogni pagina di un registro a forma sinottica-logismografica è un piccolo mastro a partita doppia in compagnia del relativo giornale.

TIP. — Della logismografia ne avevo un altro concetto, perchè ne avevo sentito dire tanto male da un deputato.

RAG. — È stata una scappata poco felice di un deputato di destra, che combatteva la logismografia perchè la sinistra le ha accordato l'onore del primo seggio. State sicuro che se Minghetti prima di scendere dal suo sgabello, avesse accordata la sua alta protezione alla logismografia, questa allora era l'*eccellenza della eccellente arte dei conti.*

Guardate fin dove si è ficcata la politica. Non è molto che ai caffè ho dissipato i dubbi che un deputato di sinistra, profano di conti, aveva intorno alla logismografia, solo perchè aveva assistito agli attacchi del vostro amico. Egli pure finì politicamente col dirmi: Ne sono molto contento, perchè in fondo siamo stati noi, che abbiamo portato la logismografia nell'Amministrazione dello Stato.

Vi ricorderete pure che un gruppo di moderati di . . . . mi aveva offerto un posto solo perchè avevo combattuto il Cerboni, il quale per loro non significava il primo ragioniere d'Italia, ma semplicemente il ragioniere della sinistra parlamentare. Per questo solo, io non potevo essere un asino (53).

Per finire diremo che il teorema: *Un conto qualunque uguaglia tutti i conti analitici subalterni della stessa serie*, trova la sua esatta applicazione in *ognuna delle pagine* di un quadro a forma sinottica, e che per conseguenza questa forma è la più propria per impedire che un errore vada perpetuandosi di pagina in pagina, prima che venga segnalata la sua presenza.

Nel capitolo XXIV studieremo una combinazione che tende ad estendere gli stessi privilegi alla forma descrittiva.

ARTICOLO SETTIMO.

Svolgimenti continui.

Studieremo ora un altro tipo di forma sinottica, che, a vederlo, rassomiglia a quello studiato precedentemente, ma che in sostanza non conserva nè il metodo dello svolgimento, nè l'efficace controllo del medesimo, studieremo cioè quegli svolgimenti pei quali da un conto sintetico si arriva ai conti più semplici, senza passare per nessuno dei gradi intermedi.

Diamone intanto la figura, supponendola destinata a sviluppare il passivo del patrimonio.

FIGURA **43ª**

Passivo. — Da *P* 1 a *P* 5.

Giornale	*P* 1		*P* 2		*P* 3		*P* 4		*P* 5		TOTALE	
	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

(53) Ciò mi fa ricordare una testa quadra di un consigliere comunale, che giudicava l'abilità di un professore, osservando se andava o non andava a messa.

Passivo. — Da *P* 6 a *P* 10.

Giornale	*P* 6		*P* 7		*P* 8		*P* 9		*P* 10		Totale	
	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26

Basta fermarsi un momento a considerare questa forma sinottica per dedurne subito che essa sta a quella precedente, come il lavoro di uno scalpellino sta a quello di uno scultore, poichè la prima è per se stessa un metodo scientifico di analisi della materia amministrabile, mentre la seconda (fig. 43ª) non è altro che una raccolta qualunque di conti, che si estende da un quadro all'altro, finchè non si trovino più parti da rappresentare; la prima è un esercito di soldati regolari, la seconda è un esercito raccogliticcio.

Anche il controllo è insufficiente, poichè serve solamente a indicarci se le somme del *più* e del *meno* delle *parti* sono rispettivamente eguali alle somme del *più* e del *meno* del *totale*, totale che non trova il suo corrispondente nel giornale, perchè è una frazione del totale del giornale stesso. Per esser sicuri adunque che il valore inerente ad un fatto amministrativo non sia stato omesso o raddoppiato, bisogna riunire tutti i totali dei singoli quadri dello stesso svolgimento, e formare così quel tutto, che sarà dato anche dal giornale.

Ma perchè allora ci avete presentato questo tipo di forma sinottica ? Forse per il gusto di criticare l'opera vostra ?

Io studio una rappresentazione grafica di contabilità, senza preoccuparmi dell'autore di essa, e se questo dovesse fondersi col mio io, dovrei essere più severo verso me stesso che verso gli altri.

Ma qui non siamo nel caso, perchè la forma predetta, se ha dei difetti, ha anche dei pregi che invano cerchiamo nell'altra.

Infatti supponiamo di aver prestato a Tizio L. *x*, e che negli svolgimenti a forma ordinaria, Tizio apparisca in quelli di sesto grado, e il danaro in quelli di terzo.

Noi prenderemo dal giornale la somma *x* e la segneremo quattro volte negli svolgimenti di primo, di secondo e terzo grado, e due volte in ciascuno degli altri; in tutto la riprodurremo *diciotto volte* per arrivare al danaro da una parte e a Tizio dall'altra.

Tutto ciò non avviene mai colla forma sinottica a svolgimento continuo, poichè la somma *x* si segna due volte nel quadro in cui trovasi il danaro, e due volte nel quadro in cui si trovano i crediti verso Tizio; quattro volte in tutto.

Se anche avessimo fatto l'ipotesi più ristretta possibile, e cioè che il danaro figurasse in uno svolgimento di primo grado e i crediti verso Tizio in uno svolgimento di secondo grado, la somma *x* sarebbe stata sempre ripetuta sei volte.

I due metodi producono lo stesso lavoro, quando il valore da registrare non oltrepassa lo svolgimento di primo grado.

La forma a svolgimento continuo merita adunque il suo granello d'incenso, e il ragioniere dovrà metterla nel suo sacco per servirsene, quando lo creda opportuno, come sussidio e alla forma descrittiva e alla forma sinottica logismografica, specialmente nello sviluppo del conto delle *competenze*.

CAPITOLO VENTESIMO.

FORMA DESCRITTIVO-SINOTTICA DEI CONTI ANALITICI

Articolo Primo.

Il mutismo della forma sinottica.

La forma sinottica, snella ed elegante, ci espone un mondo di concetti e di pensieri raggruppati in piccolissimo spazio; essa cammina al pari colle scienze meccaniche, che cercano ogni giorno di ottenere il massimo risultato col minimo dispendio di forze.

È però necessario saper leggere quelle cifre, che vanno vagando nelle colonne dei singoli svolgimenti, poichè diversamente si perderebbe la principale prerogativa dell'arte dei conti, quella cioè di essere utile.

È appunto il timore di perdere cosa di tanta importanza, quello che ha mosso molti egregi amatori della forma descrittiva, spingendoli a combattere la logismografia, perchè negli svolgimenti ometteva qualunque cenno dei fatti amministrativi, limitandosi a richiamarne solamente il numero progressivo.

Questa opposizione ha portato con sè che alla forma sinottica è stata aggiunta qualche volta una colonna destinata a raccogliere la esposizione sommaria dei fatti amministrativi, quando ciò si creda necessario per la maggiore intelligenza del contenuto di uno svolgimento.

Ciò che esce dalla mano dell'uomo si risente costantamente della imperfezione del suo autore, ed anche la forma descrittivo-sinottica è ben lontana da quel tipo di conti, che chiude la bocca

alla critica, costringendola ad inchinarsi di fronte alla semplicità e alla chiarezza.

Esporremo in seguito a questo proposito le relative considerazioni.

Articolo Secondo.

Forma descrittivo-sinottica a svolgimenti ordinari.

I fatti amministrativi che, quasi a titolo di concessione, sono entrati a far parte di uno svolgimento a forma sinottica, portano nel medesimo quelle spiegazioni che prima erano riservate al solo giornale, e trasformano le figure 38ª, 39ª, 40ª, 42ª nel tipo seguente in cui, a compimento della parte descrittiva, abbiamo creduto utile aggiungere anche la data, e nel quale per maggior chiarezza, abbiamo messo il tutto, come ultimo conto:

Figura **44ª** (54)

Giornale	Data	FATTI AMMINISTRATIVI	1ª PARTE		2ª PARTE		x PARTE		TUTTO	
			Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno	Più	Meno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Figura **45ª** (54)

Giornale	Data	FATTI amministrativi	1ª PARTE		2ª PARTE		PIÙ		MENO		TUTTO	
			Più	Meno	Più	Meno					Più	Meno
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

(54) Per gli svolgimenti a quantità e valore, basta aggiungere le colonne delle quantità.

Un rapido sguardo alle figure precedenti produce tosto nell'animo nostro la certezza che la forma descrittivo-sinottica è *meno chiara di quella descrittiva*, perchè il valore ora si trova lontano ed ora vicino al relativo fatto amministrativo, a seconda della colonna in cui deve essere classificato. Per noi ragionieri è di una chiarezza luminosa, ma non siamo noi che dobbiamo giudicare i nostri lavori. Ci pensano gli altri.

È evidente poi che la riproduzione delle date e dei fatti amministrativi porta con sè maggior lavoro di quello che si richieda dalla forma sinottica, lavoro che in qualche caso diventa più pesante di quello della stessa forma descrittiva. Infatti, supposto che per sviluppare convenientemente uno qualunque dei conti sintetici del giornale, occorrano svolgimenti di sesto o settimo grado, noi dovremo ripetere lo stesso fatto sei o sette volte, cosa veramente non troppo piacevole.

Ho dunque ragione di ripetere che *solo a titolo di concessione* i fatti amministrativi sono entrati a far parte di uno svolgimento a forma sinottica logismografica.

Articolo Terzo

Forma descrittivo-sinottica a svolgimenti continui.

Per non deturpare la bellezza della forma dataci dal Cerboni, è molto meglio accoppiare la forma descrittiva a quella sinottica a svolgimenti continui, quando, per il regolare andamento di una data azienda o di una parte di essa, si creda necessario introdurre nella forma sinottica la esposizione sommaria dei fatti amministrativi.

Così noi avremmo un metodo di contabilità che in apparenza e visto da lontano, rassomiglia alla logismografia, ma che in sostanza non è altro che un mastro ordinario i cui conti sono stati avvicinati gli uni agli altri e disposti in tanti quadri quanti sono necessari per sviluppare la sostanza, l'attivo e il passivo. Avremo cioè un metodo, che produce lo stesso lavoro, che troviamo in un mastro a forma descrittiva, col vantaggio di un controllo maggiore e di aver sottomano una forma più compendiosa, che dà con prontezza la situazione dell'azienda, o meglio del proprietario della medesima.

Ogni quadro della forma a svolgimenti continui rappresenta una frazione della sostanza o dell'attivo o del passivo. Per conseguenza, affine di non ripetere inutilmente quasi le stesse cose, diremo che le figure 44ª e 45ª servono anche per questi svolgimenti, colla differenza che nel posto del *conto* che rappresenta il *tutto* si deve mettere il *totale aritmetico* dei conti, che si trovano nella stessa pagina, quel totale che vediamo nella figura 43ª.

Abbiamo detto più sopra.... *col vantaggio di un controllo maggiore e di una forma che dà con prontezza la situazione.* Infatti, supposto che la sostanza si componga di 50 conti, l'attivo di 200 e il passivo di 180, e che ogni quadro ne possa contenere 10, avremo che tutta la contabilità dell'azienda sarà distribuita in 43 quadri, ciascuno dei quali ha uno speciale controllo, che ci garantisce dagli errori di somma (art. 7, cap. XIX).

Il totale dei primi cinque quadri ci dà la sostanza del giornale, il totale degli altri 20 ci dà l'attivo e il totale degli ultimi 18 ci dà il passivo; cosicchè, avendo bisogno di presentare una situazione particolareggiata, noi troveremo abbastanza raccolto il materiale occorrente, senza andarlo a cercare nelle 430 pagine, che occorrebbero nel mastro a forma descrittiva.

Se poi i totali della sostanza, dell'attivo e del passivo non tornano come al giornale, si potrà sempre ritrovare più facilmente anche l'errore, confrontando ogni conto sintetico colle registrazioni fatte nei quadri relativi.

Per localizzare l'errore nell'ultima pagina, come avviene sempre necessariamente colla forma del Cerboni, è buona regola procedere ad un bilancio di verificazione tutte le volte che, arrivati in fondo ad un quadro, si fanno le somme per riportarle in testa alla pagina successiva. Così se vi è errore, questo troverassi senza dubbio nell'ultima pagina di uno o di più quadri della sostanza, dell'attivo o del passivo.

Se voi mi direte che questo è un lavoro poco dilettevole, io ne converrò pienamente, ma vi dirò anche che non saprei come rimediare in altro modo, se non che far voti che si trovi la *maniera di non sbagliarsi mai.*

CAPITOLO VENTUNESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI SUL PRINCIPIO DEL PERIODO AMMINISTRATIVO

Articolo Primo.

Metodo che informa qualunque documento contabile.

Ditemi il sostanziale e poi conditelo pure con gli accessori, disse un giorno il Lironcurti volendo alludere al metodo *sintetico-analitico*, con cui procede sempre la logismografia del Cerboni.

In questo pensiero si rispecchia la natura umana, la quale è così fatta che non sa resistere alla tentazione di arrivare prestamente alla conclusione, la quale non sa sopportare una lunga sfilata di minuti particolari, specialmente in fatto di conti. E di ciò informino gli sbadigli delle assemblee sociali e delle rappresentanze pubbliche, nelle quali qualche volta lo stesso presidente, tra i capitoli di un bilancio, deve lottare contro le tentazioni di Morfeo; e di ciò informino i magistrati, i quali, dato di piglio ad una perizia contabile, corrono, senza esitazione di sorta, alla conclusione.

L'esame, adunque, di noi stessi ci porta necessariamente a ritenere che, quando si tratta di rappresentare un fatto, di già accertato in tutte le sue parti, il procedere dal generale al particolare, dalla sintesi all'analisi, è più conforme alle aspirazioni di chi deve giudicare lo stesso fatto, mentre invece il procedimento opposto si impone a colui che deve prepararlo.

Articolo Secondo.

Inventario generale.

Chi si accinge alla formazione dell'inventario, deve necessariamente incominciare dalla *descrizione* e dalla *valutazione* dei singoli beni patrimoniali, formando così una serie di *articoli*, che si succedono l'uno all'altro nello stesso ordine, con cui si trovano sparsi nell'azienda i beni da valutare; ma se questo lavoro può bastare ad un notaio, non basta al ragioniere, poichè nell'inventario così redatto manca il *lavoro riflesso*, manca cioè la *classificazione* dei beni patrimoniali, senza la quale è impossibile formarsi un chiaro ed esatto concetto del patrimonio.

La *classificazione* ci porta a riunire in un *capitolo* due o più articoli della stessa natura, a riunire in una *categoria* due o più capitoli omogenei, e finalmente a formare una *sezione* con due o più categorie affini.

Così il patrimonio sarà diviso in *sezioni*, le sezioni in *categorie*, le categorie in *capitoli*, e i capitoli in *articoli*, e a ciascuna di queste parti si darà quel *titolo* che lor conviene a seconda del fine particolare di ogni azienda e dell'estensione del patrimonio.

Tutto questo lavoro ha per iscopo di rappresentare nel tutto e nelle loro parti l'*attivo*, il *passivo* e la *sostanza* di un patrimonio esistenti in un dato momento, e perciò possiamo dire che l'*inventario è la esposizione particolareggiata della momentanea situazione statistica ed economica del proprietario dell'azienda.*

Nel presentare l' inventario dovremo ricordarci appunto di dire *prima il sostanziale*, dovremo cioè ricordarci del metodo *sintetico-analitico* e presentare un primo quadro, nel quale il proprietario possa vedere, come dipinta in piccolo spazio, tutta la sua situazione statistica e tutta quella economica, e così avere un concetto complesso ed esatto del suo patrimonio.

La seguente figura darà un'idea della forma che assume l'inventario generale, nel quale abbiamo dato il caso più comune, il caso cioè per cui l'attivo è superiore al passivo:

Figura 46ª

Inventario generale.

SITUAZIONE STATISTICA DEL PROPRIETARIO						SITUAZIONE ECONOMICA DEL PROPRIETARIO			
Categorie 1	Allegati 2	Titoli 3	Valore Fruttifero 4	Valore Infruttifero 5	Valore Totale 6	Categorie 7	Allegati 8	Titoli 9	Valore 10
		1ª Attivo.						**3ª Capitali.**	
1ª	*A*	Cose nostre nell'azienda . . . . . L.				1ª	*I*	Fondo capitale . . . . . L.	
2ª	*B*	Crediti certi . . . . . »				2ª		Fondo di riserva . . . . . »	
3ª	*C*	Crediti dubbi . . . . . »				3ª		Fondo dotale . . . . . »	
4ª	*D*	Crediti inesigibili L. . . . . »	»	»	»	4ª		Fondo sussidi . . . . . »	
5ª	*E*	Valori nostri presso i terzi . . »				5ª	*K*	Capitali deperibili . . . . . »	
6ª	*F*	Valori dei terzi . . . . . »						Totale dei capitali L.	*C*
		Attivo totale L.			*A*			**4ª Competenze dei futuri esercizi.**	
		2ª Passivo.				1ª	*L*	Rendite riscosse anticipatamente . . . . L.	
1ª	*G*	Debiti . . . . . L.				2ª	*M*	Spese ammortizzabili . . . . . »	—
2ª	*H*	Depositi non disponibili . . . . »						Totale delle competenze L.	$\pm cp$
		Passivo totale L.			*P*				
		Attivo netto $(A - P)$ . . . . L.			*S*			Sostanza $(C \pm cp)$ . . . . . L.	*S*

Osservazione prima. — I principî studiati nel capitolo ottavo ci fanno conoscere che l'inventario, così disposto, è sempre logicamente bilanciante nella somma *S*.

Non dobbiamo però lasciarci vincere la mano dall'idea delle somme bilancianti, e quindi, a seconda dei casi, potremo presentare la figura 46ª sotto la forma della figura 67ª.

Osservazione seconda. — I crediti inesigibili si segnano nell'inventario per semplice memoria, sia per giudicare alla stregua dei medesimi l'operato dell'amministratore, che per non perderne la traccia, onde serva agli amministratori successivi.

Osservazione terza. — La categoria sesta dell'attivo è sempre uguale alla seconda del passivo, perchè ambedue contengono i valori dei terzi, considerati sotto due aspetti differenti.

Osservazione quarta. — Le spese ammortizzabili sono sempre una quantità negativa della situazione economica, poichè rappresentano dei veri consumi di già avvenuti, consumi che sono destinati a colpire gradatamente le rendite di più esercizi successivi.

Esse comprendono qualunque genere di spesa che oltrepassi i limiti dell'esercizio in corso. Quindi il totale delle competenze sarà positivo se le rendite superano le spese, sarà negativo in caso contrario; e perciò si dovrà o aggiungere alla somma *C* dei capitali o togliere dalla medesima, secondo che sarà affetto dal segno *più* o dal segno *meno*.

Gli storni per differenza (cap. XVI) e queste quantità negative ci daranno un poco di noia sulle prime, perchè non siamo abituati alle medesime, ma se noi vogliamo che l'arte non alteri tampoco la vera situazione portata dai conti, chineremo la testa e tireremo innanzi, ricordandoci che anche l'algebra fa parte del programma dei nostri studi, e pensando che così i mestieranti perderanno completamente la bussola, facendo per di più una solenne indigestione.

Articolo Terzo.

Inventari parziali.

Gli allegati dell'inventario generale hanno per iscopo di tratteggiare le diverse situazioni parziali del proprietario, affine di mettere in evidenza le singole parti di ognuna delle categorie dello stesso inventario generale.

Essi sono perciò tanti inventari parziali, che in una o più pagine diverse a seconda dei casi particolari, assumono la forma portata dalla figura 47ª.

Figura **47ª**

Allegato *A.* Categoria 1ª.

Cose nostre nell'azienda.

Numero		TITOLI	VALORE		
			Articoli		Capitoli
Capitoli	Articoli		fruttiferi	infruttiferi	
1	2	3	4	5	6
1°	—	**Terreni:**			
	1°	Podere *A*. . . . . L.			
	2°	Podere *B*. . . . . »			
	3°	Bosco *D* . . . . . »			
	4°	Giardino *F* . . . . . »			
		Totale dei terreni L.			L. . . . .
2°	—	**Fabbricati:**			
	1°	Casa *A* . . . . . L.			
	2°	Casa *B*. . . . . »			
	3°	Magazzino *C*. . . . . »			
		Totale dei fabbricati L.			L. . . . .
		. . . . .			
		. . . . .			
		. . . . .			
		. . . . .			
		Totale della 1ª categoria L.	. . . . .	. . . . .	L. . . . .

Articolo Quarto.

Preventivo generale.

Il *Bilancio preventivo* ci porta nell'avvenire, perchè nelle rendite esposte nel medesimo noi vediamo quale sarà in seguito la *produzione* della ricchezza del proprietario, vediamo nelle spese quale sarà il *consumo* della stessa ricchezza, per trovare in fine la *circolazione* e la *distribuzione* della medesima nel movimento dei capitali e nel riparto dell'avanzo.

Nelle aziende pubbliche, come quella dello Stato, delle Provincie e dei Comuni, e in alcune di quelle private, come quella di una famiglia, di un convitto, di un orfanotrofio, di un ospedale e simili, il preventivo acquista una importanza eccessiva, ed anzi dirò meglio costituisce la parte finanziaria e più vitale dell'azienda.

Il preventivo in questi casi è un necessario e doveroso complemento dell'inventario, poichè allo *stato presente* di quest'ultimo, aggiungiamo lo *stato futuro* di quello, poichè al *siamo* dell'inventario accoppiamo il *saremo* del preventivo.

Il processo di formazione del *preventivo* è il medesimo di quello dell'inventario; solamente riesce assai più difficile la valutazione dei singoli articoli, poichè non basta esaminare i risultati ottenuti negli anni precedenti, bisogna anche pesare colla bilancia di precisione, tutte le cause attuali, che possono modificare le rendite e le spese degli anni che furono.

Un preventivo esatto è sempre opera di profondo ingegno e di estese cognizioni pratiche.

Sappiamo che le rendite e le spese determinano la situazione finanziaria del proprietario (art. 4, cap. VIII), e perciò possiamo definire il preventivo nel modo seguente:

Il preventivo è la esposizione particolareggiata della probabile situazione finanziaria del proprietario.

Il preventivo esposto nella forma indicata dalla fig. 48ª è

sempre bilanciante nella somma *A*, poichè gli elementi della terza e della quarta sezione non sono altro che le parti componenti la differenza $(\mathcal{R} - S)$ tra i prodotti e i consumi.

L'arte però deve piegarsi alle esigenze della pratica, e quindi se in qualche caso particolare tornasse inutile il bilancio suddetto, ricordiamoci che la scienza esige da noi semplicemente delle verità logicamente classificate (cap. XII), senza imporci di disporre gli elementi di un preventivo in un modo prestabilito.

Figura 48ª

Preventivo generale.

Categoria 1	Allegati 2	PRODUZIONE E CONSUMI — Titoli 3	Valore 4
		1ª Prodotti.	
1ª	*A*	Rendite patrimoniali ordinarie L.	
2ª	*B*	Rendite patrimoniali straord. »	
3ª	*C*	Rendite personali ordinarie . »	
4ª	*D*	Rendite personali straordinarie »	
		Totale dei prodotti L.	*R*
		2ª Consumi.	
1ª	*E*	Spese patrimoniali ordinarie. L.	
2ª	*F*	Spese patrimoniali straordin. »	
3ª	*G*	Spese personali ordinarie . . »	
4ª	*H*	Spese personali straordinarie »	
		Totale dei consumi L.	*S*
		Avanzo $(R - S)$ . . . . . L.	*A*

Circolazione.

9	10	11	12
1ª	*L*	Entrata di capitali . . . . . L.	
2ª	*M*	Uscita di capitali . . . . . »	
		Differenza . . L.	

Distribuzione dell'avanzo.

Categoria 5	Allegati 6	Titoli 7	Valore 8
	Allegato unico *K*		
1ª		**3ª Parte assegnata ai capitali.**	
2ª		Aumento del fondo capitale L.	
3ª		Aumento del fondo di riserva »	
		Aumento del fondo sussidi »	
		4ª Parte assegnata alle competenze.	
1ª		Quota di ammortamento . . L.	
2ª		Utile che si manda al futuro esercizio . . . . . »	
		Avanzo . . . . L.	*A*

Osservazione. — Anche gli elementi del preventivo si dividono in sezioni, le sezioni in categorie, le categorie in capitoli e i capitoli in articoli.

Articolo Quinto.

Preventivi parziali.

Anche il preventivo ubbidisce al metodo sintetico-analitico, anche nel preventivo il piatto principale ha il suo contorno, che serve a completarlo; anche nel preventivo abbiamo gli allegati, che ci presentano tutte le singole situazioni, le quali non hanno potuto prender posto nel preventivo generale.

Gli allegati sono altrettanti preventivi parziali, che riuniti insieme formano il preventivo generale.

La figura 49ª ci darà l'idea della forma di ognuno di essi.

Figura 49ª

Allegato *A*. Categoria 1ª.

Rendite patrimoniali ordinarie.

Numero Capit. 1	Numero Artic. 2	TITOLI 3	VALORE Articoli 4	VALORE Capitoli 5
1°	—	**Prodotti dei terreni:**		
	1°	Frumento El. . . . . L.		
	2°	Frumentone El. . . . . »		
	3°	Uva Q. . . . . »		
	4°	Affitti . . . . . »		
		Totale . . L.		L. . . . .
2°	—	**Prodotti di stalla:**		
	1°	Nascita di vitelli N. . . . L.		
	2°	Latticini Cg. . . . . »		
	3°	Guadagni sulle vendite . . . . . »		
	4°	Concimi m. c. . . . . »		
		Totale . . L.		L. . . . .
		. . . . .		
		. . . . .		
		. . . . .		
		. . . . .		
		. . . . .		
		Totale della 1ª categoria L.	. . . . .	L. . . . .

Articolo Sesto.

Quadro di contabilità.

Tutto quello che ci ha dato il Cerboni di esclusivamente suo, attrae con una forza così prepotente, che io mi sento oltremodo piccino dinanzi a questa figura computistica, la quale ha segnato un passo così marcato nell'arte dei conti.

La forma sinottica a svolgimenti ordinari sta bene alla logismografia, ma il *quadro di contabilità* e *la minuta* sono di un interesse più generale, poichè qualunque metodo può trarne vantaggio.

Ma che cosa è il quadro di contabilità?

Esso è il progetto di costruzione, secondo il quale si deve innalzare l'edifizio computistico; esso è un progetto completo, a cui manca la sola esecuzione.

Col quadro di contabilità, il ragioniere diventa l'architetto della ragioneria, poichè egli studiando l'inventario e il preventivo, studiando la natura speciale degli affari dell'azienda e le esigenze amministrative portate dalle leggi e dai regolamenti o richieste dalla volontà di chi amministra, getta le basi del suo edifizio, determinando:

1° Quali e quanti conti si dovranno aprire al proprietario;

2° Se e quali conti si dovranno aprire alle altre persone dell'azienda;

3° L'estensione che devono avere gli uni e gli altri;

4° Il numero dei registri principali e subalterni necessari al regolare andamento dell'azienda;

5° La forma degli uni e degli altri, perchè la contabilità risponda pienamente alla sua missione, procedendo sempre colla massima semplicità e con tutta la brevità e la chiarezza possibili.

L'impianto scritturale di un'azienda è la funzione più complessa del ragioniere, è il campo dove più si manifesta la potenza del medesimo; è qui dove egli è costretto a pensare seriamente per ottenere che i registri producano tutti quei vantaggi, che si attende da essi. — Il quadro di contabilità è il disegno, che rende sensibili agli occhi tutte le ricerche e tutti gli studi

del ragioniere, perchè, come dice il Cerboni, offre tutto intiero il piano e l'immagine dell'amministrazione economica, col giornale in testa, dove sono imperniati i conti sintetici, ciascuno dei quali viene poi analizzato mediante una serie di svolgimenti, che nella forma sinottica stanno in continuo rapporto di equivalenza coi conti da cui discendono.

Articolo Settimo.

Forma del quadro di contabilità.

Il quadro di contabilità rappresenta in un modo suo particolare gli elementi e le forme, di cui abbiamo parlato nei capitoli precedenti, e perciò serve di guida a colui che deve tracciare i moduli dei registri e a colui che deve indicare ad altri le registrazioni da farsi nei medesimi.

Le seguenti figure daranno un esempio della forma, che assume questo importantissimo documento.

Figura 50ª

Libro giornale.

TITOLI delle caselle e dei conti		Caselle: Numero	Caselle: Estensione in millimetri	Svolgimenti: Simbolo	Svolgimenti: Forma
Numero progressivo		1	15		
Richiami	giornale	2	15		
	mastro	3	15		
Data e fatti amministrativi		4	100		
Valore		5	30		
Sostanza	Più	6	30	*S*	Sinottica ordinaria
	Meno	7	30		
Attivo	Più	8	30	*A*	Id.
	Meno	9	30		
Passivo	Più	10	30	*P*	Id.
	Meno	11	30		

NB. L'estensione delle caselle varia col variare della entità del contenuto di ognuna e secondo l'importanza dell'azienda. — La forma degli svolgimenti dipende in parte dalle esigenze dell'azienda e in parte dalla volontà del ragioniere e di chi amministra.

Figura 51ª

Svolgimento a forma sinottica ordinaria.

TITOLI delle caselle e dei conti		Caselle: Numero	Caselle: Estensione in millimetri	Svolgimenti successivi: Simbolo	Svolgimenti successivi: Forma
Numero del giornale		1			
(Tutto)	Più	2			
	Meno	3			
1°	Più	4			
	Meno	5			
2°	Più	6			
	Meno	7			
3°	Più	8			
	Meno	9			
4°	Più	10			
	Meno	11			

Variante.

Più		6			
		7			
		8			
Meno		9			
		10			
		11			

FIGURA 52ª

Svolgimento a forma descrittiva.

Numero d'ordine	TITOLO DEI CONTI	PAGINE DEL MASTRO		AUSILIARI	
		occupate da ogni conto	in cui trovasi il conto	Simbolo	Forma
1	. . . . .	8	21 a 28		
2	. . . . .	1	29		
3	. . . . .	4	30 a 33	*A* 3 —	Scalare
4	. . . . .	5	34 a 38		
5	. . . . .	2	39 e 40		
	ecc. ecc. ecc.				

FIGURA 53ª

Pagina di un conto corrente libero a forma descrittiva scalare

DEBITI E CREDITI

VERSO

. . . . . .

di . . . . . .

TITOLO DELLE CASELLE		Numero	Estensione in millimetri
Richiami	giornale	1	
	mastro	2	
Data		3	
Fatti amministrativi		4	
Capitali	segni	5	
	importo	6	
Tassa percentuale		7	
Decorrenza dell'interesse		8	
Giorni fruttiferi		9	
Interessi	segni	10	
	importo	11	

FIGURA 54ª

Pagina del « Libro cereali » tenuto a forma descrittiva orizzontale.

TITOLO DELLE CASELLE			Numero	Estensione in millimetri
PIÙ	Richiami	giornale	1	
		mastro	2	
	Data		3	
	Fatti amministrativi		4	
	Ettolitri		5	
	Prezzo.		6	
	Importo		7	
MENO	Richiami	giornale	8	
		mastro	9	
	Data		10	
	Fatti amministrativi		11	
	Ettolitri		12	
	Prezzo.		13	
	Importo	Ricavo	14	
		Costo	15	

CAPITOLO VENTIDUESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI DURANTE L'ESERCIZIO

Articolo Primo.

Minute.

Il quadro di contabilità ci dà gli ambienti dell'edificio computistico, e la minuta ci indica il contenuto dei medesimi; la minuta ci dice quali siano le famiglie, che devono occupare ciascun appartamento, e in quali stanze devono collocarsi i singoli membri della stessa famiglia.

Il ragioniere esamina i fatti amministrativi esposti nel giornale, e, tenendo per guida il quadro di contabilità, traccia nella minuta tutti gli elementi, che dovranno figurare negli svolgimenti e nei singoli conti di essi, indicando:

1° Il nome dello svolgimento in cui deve farsi la registrazione;

2° Il nome di ogni conto, specialmente quando questi sono esposti a forma descrittiva;

3° Il numero delle caselle che devono comprendere gli elementi, di cui al numero seguente;

4° Le somme e tutte le altre indicazioni richieste dalla natura e dalla forma dei conti;

5° I richiami degli svolgimenti successivi.

La minuta, così concepita, può servire tanto per gli svolgimenti a forma sinottica che per quelli a forma descrittiva, e per darne un esempio, supporremo di fare la minuta del seguente fatto amministrativo:

N. 25. Comprato da Oreste Campana in conto corrente 6 °/₀ ettol. 120 di frumento a L. 23 l'ettol.; ettolitri 70 di frumentone a L. 14 l'ettol.; quintali 40 di fagiuoli a L. 20 il q. e quintali 30 di ceci a L. 27; il tutto valuta a 60 giorni per L. 5350.

Supponiamo inoltre che i tre primi svolgimenti del giornale siano tenuti a forma sinottica ordinaria e che il *Libro Cereali* e il *Libro Conti correnti* siano tenuti nella forma descrittiva portata dalle figure 53ª e 54ª.

FIGURA 55ª

SVOLGIMENTI E CONTI	CASELLE		RICHIAMI
	Numero	CONTENUTO	
A	1	Numero 25	
	2	L. 5350	
	4	L. 3740	*A* 1 Cereali
	6	» 800	
	8	» 810	
A 1 Frumento	1	Numero 25	
	3	21 gennaio	
	4	Comprato da Campana O.	
	5	El. 120	
	6	L. 23	
	7	L. 2760	
Frumentone	1	Numero 25	
	3	21 gennaio	
	4	Comprato da O. Campana	
	5	El. 70	
	6	L. 14	
	7	L. 980	
P	1	Numero 25	
	2	L. 5350	
	10	L. 5350	*P* 4 Conti cor.
P 4 — Oreste Campana	1	Numero 25	
	3	21 gennaio	
	4	Comprato cereali e legumi	
	5	*D*	
	6	L. 5350	
	7	6	
	8	22 marzo	
	9	100	
	10	*D*	
	11	L. 87,95	

ARTICOLO SECONDO.

Bilancio di verificazione.

Se i ragionieri fossero infallibili come quel cassiere, che con alterigia, diceva: *Io non sbaglio mai*, il bilancio di verificazione scomparirebbe dalla contabilità con molta soddisfazione nostra e con un risparmio di tempo abbastanza notevole. Ma così non è, e quindi, una volta al mese almeno, noi daremo un' occhiata ai nostri conti, per vedere se tutto va per la meglio.

Non parlo della forma del Cerboni, perchè questa è di per sè stessa una verificazione continua, parlo specialmente della forma descrittiva.

Il *Bilancio di verificazione* si fonda sul teorema quinto del capitolo undecimo - *Un conto uguaglia tutti i conti analitici subalterni della stessa serie* - e quindi, qualunque sia la forma che si voglia dare al relativo prospetto, tanto per ciascuna serie dei conti del mastro, quanto per i conti di ciascun libro ausiliario, si dovrà ottenere che il totale di tutti i conti analitici sia identico a quello del conto da cui discendono gli stessi conti analitici. Diversamente ci troviamo di faccia ad uno o più errori.

In questo caso, noi dobbiamo aguzzare la nostra mente per ritrovarli il più presto possibile, e per far loro prendere il volo con una *registrazione di supplemento* o con una *registrazione di storno*, a norma di quanto si disse nell'articolo quarto del capitolo sedicesimo.

È evidente che la verità del teorema precedente deve rifulgere per ciascun conto, il cui contenuto è rappresentato da due o più conti subalterni e per conseguenza:

1° I conti analitici della sostanza daranno un risultato identico al conto *Sostanza* del giornale;

2° I conti analitici dell'attivo daranno un risultato identico al conto *Attivo* del giornale,

3° I conti analitici del passivo daranno un risultato identico al conto *Passivo* del giornale;

4° I conti analitici di ciascun libro ausiliario daranno un risultato identico a quello del *conto analitico del Mastro* da cui discendono.

Cosicchè, ad esempio, il movimento di maggio di tutti i conti del mastro corrisponderà perfettamente al movimento di maggio del giornale, come quello dei conti di un libro ausiliario coinciderà col movimento di maggio del relativo conto del mastro.

La figura 56ª ci presenta un tipo di bilancio di verificazione che partendo dall'*inventario iniziale*, ci dà il *movimento mensile* e quello *annuale* contenuto da ogni conto, per finire colla *situazione finale* di ognuno dei medesimi. Questo bilancio è una specie di *rendiconto progressivo*, che va di mese in mese accumulando il materiale per agevolare la compilazione del *rendiconto generale* in fine del periodo amministrativo.

Del resto, *dato il concetto fondamentale del Bilancio di verificazione*, ciascuno può facilmente concepire da sè stesso il modulo, che meglio di qualunque altro corrisponde a ciascun caso speciale, e alla stessa volontà sua, sia sopprimendo il titolo dei conti per conservare la sola pagina, sia sopprimendo la *situazione del meno* per tutti i conti dell'attivo e del passivo, sia sostituendo ai mesi, 1° bimestre, 2° bimestre, ecc. quando l'entità dell'azienda permetta di procedere alla formazione del Bilancio a periodi più lunghi di quelli mensili.

FIGURA **56ª**

Verificazione.

PAGINA	CONTI	INVENTARIO	MOVIMENTO MENSILE E ANNUALE								SITUAZIONE FINALE	
			PIÙ			MENO			TOTALE			
			Genn.	...	Dicem.	Genn.	...	Dicem.	Più	Meno	Più	Meno
1	2	3	4	..	15	16	..	27	28	29	30	31
..	....	100 »	20 »	...	10 »	2 »	...	6 »	30 »	8 »	122 »	
	TOTALE L.											

ARTICOLO TERZO.

Situazioni periodiche e ratizzazione delle competenze.

Durante il periodo amministrativo alcune aziende pubblicano, o per volontà propria o per disposizione di legge, la situazione del proprietario, quale risulta dalla contabilità in quel dato momento, che viene indicato nella stessa situazione (55).

La situazione è una specie di inventario periodico, senza allegati, in cui viene tratteggiata a grandi linee la situazione statistica e quella economica del proprietario, non solo per ciò che riguarda i capitali, ma ancora per ciò che riguarda le rendite e le spese maturate fino al momento a cui si riferisce la situazione.

La ratizzazione delle rendite e delle spese si impone necessariamente alla contabilità di tutte le aziende, che vogliono o devono presentare le situazioni periodiche, sempre che si abbia in animo di esporre lo stato vero del proprietario, e non di mettere assieme alcune cifre, facendo credere a sè stessi e agli altri che quelle compongono la situazione.

Che direste se una Cassa di Risparmio nella prima situazione semestrale segnasse un totale di spese per L. 257?

Che direste se una piccola Banca popolare nella situazione del 31 dicembre vi registrasse L. 20925 di utili, e poi nel consuntivo ne segnasse L. 28728?

Tutte le rendite e tutte le spese dipendenti da impegni, come affitti, stipendi, interessi di fondi pubblici e privati, interessi di mutui e simili si possono ridurre facilmente a quote mensili (56), ma lo scoglio contro cui ha battuto la situazione richiesta dal modulo citato alla nota (55), è stato quello degli interessi sulle varie forme di depositi e sui conti correnti colle Banche corrispondenti, poichè alcuni hanno creduto impossibile l'accertamento

---

(55) Le Banche sono obbligate a presentare la situazione mensile e le Casse di Risparmio la situazione semestrale, seguendo un modulo prescritto con regio decreto.

(56) Consultare per maggiori schiarimenti l'opera speciale: *La contabilità a Bilancio giornaliero* di CARLO ROSATI. — Perugia, 1886.

mensile degli interessi maturati, credendo forse che fosse necessario procedere alla chiusura di centinaia e centinaia di conti sparsi in diversi libri ausiliari.

L'accertamento mensile, od anche giornaliero, di questi interessi non è cosa nè lunga, nè difficile per tutti i conti delle varie forme di deposito e per tutti i conti correnti, che conservano sempre la stessa indole, come quelli *costantemente attivi* e quelli *costantemente passivi* per disposizione delle parti contraenti.

Soltanto i *Conti correnti liberi* sono un poco refrattari, perchè in essi il debito può trasformarsi in credito e viceversa, ma per nostra ventura sono sempre relativamente pochi, ed un libro ausiliario tenuto a *forma scalare* può abbreviare di molto l'accertamento mensile dei relativi interessi, anche se saremo costretti a procedere ad una *simulata chiusura* di ogni singolo conto.

Articolo Quarto.

Norme per la ratizzazione degli interessi nei conti obbligati.

Per riuscire allo scopo voluto senza aumentare la forma ordinaria dei *conti*, che chiamerò *obbligati*, faccio uso di un espediente, che può concretarsi nelle seguenti regole particolari:

1ª Aprire nel Mastro tanti conti collettivi, quanti sono i debiti e i crediti dipendenti dalle varie forme di deposito e dai conti correnti, tenendo separati gli uni dagli altri quelli, che portano una differente tassa di interesse;

2ª Rappresentare il valore, secondo la figura 29ª, cioè per *capitali* e *interessi*, tanto nel *più* quanto nel *meno*;

3ª Segnare *in rosso* gli interessi a tutto il semestre in corso di mano in mano, che avvengono i fatti amministrativi;

4ª Segnare *in nero* nel *più* gli interessi maturati di mano in mano che si procede al relativo accertamento (vedi la regola 6ª), opponendo nel *meno* un egual somma di *interessi rossi*;

5ª Segnare *in nero* nel *meno* gli interessi del semestre in corso, che fossero estinti prima di esser capitalizzati;

6ª Procedere all'accertamento degli interessi maturati, togliendo dalla *differenza degli interessi rossi*, l'interesse che produrrà il *capitale rimanente* per tutti i giorni, che mancano al compimento del semestre;

7ª Riportare da pagina a pagina separamente la somma degli *interessi rossi* e quella degli *interessi neri*;

8ª Tener conto dei soli *interessi neri* nel controllo tra il mastro e il giornale.

Così facendo, il *conto interessi* ci presenta i seguenti risultati:

1° *Il nostro debito o il nostro credito per interessi alla fine del semestre*, nella differenza totale del *più* e del *meno*, differenza, che controlla col relativo libro ausiliario tenuto a metodo diretto;

2° *L'interesse maturabile* dall'ultimo accertamento a tutto il semestre, nella differenza tra i due totali degli interessi rossi;

3° *Il nostro debito o il nostro credito per interessi maturati* dal principio del semestre all'ultimo accertamento, nella differenza tra i due totali degli interessi neri.

Da ciò risulta che alla fine del semestre, la differenza N. 2 rappresenta, senz'altro, l'interesse maturato nell'ultimo mese del semestre e che, eseguita la registrazione, la stessa differenza si riduce a zero, mentre la prima e la terza danno lo stesso risultato.

Concreteremo meglio le nostre idee con un esempio:

Depositi a risparmio 5 %.

Richiami Giornale 1	Richiami Ausiliario 2	Data 3		FATTI AMMINISTRATIVI 4	PIU' Capitali 5		PIU' Interessi 6		MENO Capitali 7		MENO Interessi 8	
		1	gennaio	Ricevuto in deposito	10000	»	246	58				
		5	»	Ricevuto in deposito	5000	»	120	55				
		11	»	Pagato in conto					3000	»	69	86
		21	»	Pagato in conto					4000	»	87	67
		31	»	Interesse maturato in gennaio.			45	22			45	22
		10	febbraio	Ricevuto in deposito	20000	»	383	56				
		20	»	Pagato in conto					2000	»	35	61
		22	»	Pagato in saldo capitali (libretto 26)					1000	»	17	53
		»	»	Pagato in saldo interessi id.							23	56
		28	»	Interesse maturato in febbraio			77	»			77	»
							750	69			332	89
				Riporto. . .	35000	»	122	22	10000	»	23	56

Figura 57ª (57)

(57) L'interesse è calcolato a giorni dell'anno civile fino al 30 giugno. L'accertamento degli interessi maturati è fatto alla fine d'ogni mese.

Osservazione 1ª — Il fatto in data 22 febbraio ci fa conoscere che anche col metodo diretto si può chiudere il conto in qualunque momento del semestre, senza che il *lavoro fatto sia sprecato*, come spesso si legge nei libri scolastici.

Osservazione 2ª — Chi desidera conoscere un altro procedimento per riuscire allo stesso scopo, consulti l'opera speciale del Rosati citata alla nota (56).

Articolo Quinto.

Norme per la ratizzazione degli interessi nei conti correnti liberi.

Nei conti precedenti, che ho chiamati *obbligati*, l'interesse maturato va sempre crescendo di giorno in giorno in modo che quello calcolato a tutto il semestre in corso si trasforma continuamente, diminuendo come interesse maturabile e aumentando come interesse maturato (regola 4ª); ma nei *Conti correnti liberi* le stesse vicende, che subiscono i capitali si ripercuotono sugli interessi in modo che l'interesse maturato in un dato mese, non solo può diminuire nel mese successivo, ma anche ridursi a zero, e, continuando nella sua linea discendente, trasformarsi da interesse a debito in interesse a credito e viceversa.

Per queste ragioni ogni impianto di contabilità in cui figuri il conto *Debiti* per il proprietario o il conto *Creditori* per le altre persone dell'azienda, deve necessariamente tenere a forma scalare il libro ausiliario dei *Conti correnti liberi*, affine di sorprendere il momento in cui il debito si trasforma in credito e viceversa; per queste ragioni nella liquidazione mensile degli interessi maturati, bisogna spesso procedere a *registrazioni di storno* degli interessi calcolati nel mese precedente.

Per questi conti indocili ho provato di procedere alla liquidazione mensile nei conti collettivi del Mastro, tentando un metodo della stessa natura di quello usato pei *conti obbligati*, ma ho dovuto ben presto pentirmene, perchè ottenevo dei *risultati integrali* completamente falsi, e dopo alcuni altri tentativi infruttosi,

sono stato costretto ad attenermi alla liquidazione mensile per mezzo del libro ausiliario *tenuto a forma scalare*, sia che l'interesse venga calcolato per il tempo che corre tra due *decorrenze successive*, sia che si calcoli per qualunque fatto amministrativo dalla *relativa decorrenza all'ultimo giorno del semestre*, come avviene col metodo diretto italiano.

Siano per esempio i seguenti due conti, sviluppati con ambedue i metodi preaccennati, in ciascuno dei quali abbiamo aggiunto un fatto amministrativo in data 31 maggio per far conoscere la regola da seguirsi affinchè si possa accertare mensilmente l'interesse maturato, regola, che naturalmente deve applicarsi in foglio a parte.

FIGURA 58ª

DEBITI E CREDITI
VERSO
PILADE PIRONDINI
di Modena.

Richiami Giornale 1	Richiami Mastro 2	DATA 3	FATTI AMMINISTRATIVI 4	CAPITALI Segni 5	CAPITALI Importo 6	Tassa °/° 7	DECORRENZA 8	AMBURGHESE Giorni 9	AMBURGHESE Interessi Segni 10	AMBURGHESE Interessi Importo 11	ITALIANO Giorni 9	ITALIANO Interessi Segni 10	ITALIANO Interessi Importo 11
		1 genn.	Residuo precedente. . . .	C	10000 »	5	31 dicemb. 1889	41	C	56 16	181	C	247 95
		1 febbr.	Ricevuto in cambiali. . .		— 6000 »	»	10 febbraio	—	—	— —	140		— 115 07
			RIMANENZA .	C	4000 »		10 febbraio	99	C	54 25		C	132 88
		20 magg.	Ricevuto in contanti. . .		30000 »	»	20 maggio	—	C	110 41	41		168 49
			RIMANENZA .	D	26000 »		20 maggio	11	*D*	39 18		D	35 61
		31 *magg.*	*Spedito in contanti*		26000 »		31 *maggio*				30		106 85
			Interesse maturato. . .		» »				*C*	71 23		*C*	71 24

FIGURA 59ª.

DEBITI E CREDITI

VERSO

RONDANINI ORESTE

di Bologna.

Richiami		DATA		FATTI AMMINISTRATIVI	CAPITALI		% Tassa	DECORRENZA	AMBURGHESE			ITALIANO		
									Interessi			Interessi		
Giornale	Mastro				Segni	Importo			Giorni	Segni	Importo	Giorni	Segni	Importo
1	2	3		4	5	6	7	8	9	10	11	9	10	11
		2	gennaio	Riscosso per suo conto. .	*D*	5000 »	5 2	gennaio	49	*D*	33 56	179	*D*	122 60
		20	febbraio	Spedito in contanti . . .		2000 »	» 20	febbraio	—	—	—	130		35 62
				RIMANENZA .	*D*	3000 »	» 20	febbraio	120	*D*	49 32		*D*	86 98
		10	maggio	Ricevuto in cambiali. . .	*D*	4000 »	» 20	giugno	—	*D*	82 88	10	*D*	5 48
				TOTALE. . .	*D*	7000 »	» 20	giugno			92 46		*D*	92 46
		10	maggio	Spedito in merci a un mese		8000 »	» 10	giugno	10	*C*	10 96	20		21 92
				RIMANENZA .	*C*	1000 »	» 20	giugno		*D*	71 92		*D*	70 54
		31	*maggio*	*Ricevuto in contanti* . . .		1000 »	» 31	*maggio*	20		2 74	30		4 11
				Interesse maturato. . .		» »	»			*D*	74 66		*D*	74 65

Per raccogliere nel Mastro gli interessi maturati dei conti correnti liberi è d'uopo fare uso delle seguenti regole:

1ª Aprire nel Mastro tanti conti di *Crediti* ed altrettanti di *Debiti per conti correnti liberi*, quante sono le diverse tasse di interesse;

2ª Rappresentare tanto nel *più*, quanto nel *meno* il valore per *Capitali* e *Interessi maturati;*

3ª Procedere all'accertamento dell'*interesse maturato a credito e a debito* per mezzo del libro ausiliario dal 1° giorno del semestre fino al momento della liquidazione, seguendo la regola accennata nelle figure 58ª e 59ª in data 31 maggio;

4ª Segnare nel *più* l'interesse maturato nel primo mese del semestre;

5ª Aggiungere o togliere nei mesi successivi la differenza tra l'interesse accertato col libro ausiliario e l'interesse di già registrato nel mastro;

6ª Segnare nel *meno* l'interesse riscosso o pagato prima della relativa capitalizzazione;

7° Tener conto anche degli interessi nel controllo tra il giornale e il mastro.

Così operando, il conto interessi del libro Mastro ci presenta costantemente il *nostro debito* e il *nostro credito* per *interessi maturati* dal principio del semestre all'ultimo accertamento nella differenza tra i due totali del *più* e del *meno*.

Per comodo del lettore presenteremo i due conti del Mastro inerenti ai conti correnti delle figure 58ª e 59ª.

FIGURA 60ª

Crediti per conti correnti liberi 5 %.

RICHIAMI		DATA		FATTI AMMINISTRATIVI	PIÙ				MENO			
Giornale	Ausiliario				Capitali		Interessi maturati		Capitali		Interessi maturati	
1	2	3		4	5		6		7		8	
		1	gennaio	Rimanenze precedenti. . . .	10000	»						
		31	gennaio	Interessi di gennaio. . . .			42	47				
		1	febbraio	Ricevuto in cambiali . . .					6000	»		
		28	febbraio	Interessi di febbraio. . . .			23	56				
		31	marzo	Interessi di marzo			16	99				
		30	aprile	Interessi di aprile			16	44				
		10	maggio	Spedito in merci in più del mio debito	1000	»						
		20	maggio	Ricevuto in contanti a saldo .					4000	»		
		31	maggio	Storno interessi per compensazioni di maggio			— 28	22				
				TOTALE . . L.	11000	»	71	24	10000	»		

Osservazione. — Se al 31 maggio si estinguesse il conto corrente della figura 58ª, dovremmo registrare L. 26000 nel *meno* della figura 61ª e L. 71,24 nel *meno* degli interessi nella figura 60ª, perchè siamo *debitori* per capitali e interessi alla sola condizione che il conto si liquidi al 30 giugno.

FIGURA 61ª

Debiti per conti correnti liberi 5 %.

RICHIAMI		DATA		FATTI AMMINISTRATIVI	PIÙ				MENO			
Giornale	Ausiliario				Capitali		Interessi maturati		Capitali		Interessi maturati	
1	2	3		4	5		6		7		8	
		2	gennaio	Riscosso per conto di Rondanini	5000	»						
		31	gennaio	Interesse di gennaio. . . .			19	86				
		20	febbraio	Spedito in contanti					2000	»		
		28	febbraio	Interesse di febbraio. . . .			16	98				
		31	marzo	Interesse di marzo			12	74				
		30	aprile	Interesse di aprile			12	33				
		10	maggio	Ricevuto in cambiali	4000	»						
		10	maggio	Spedito in merci a saldo . . .					7000	»		
		20	maggio	Ricevuto in più del mio credito	26000	»						
		31	maggio	Interesse di maggio			12	74				
				TOTALE L.	35000	»	71	65	9000	»	»	»

Osservazione. — Se al 31 maggio si estinguesse il conto corrente della figura 59ª, le L. 1000 figurerebbero in *meno* nella figura 60ª e le L. 74,65 di interesse in *meno* nella figura 61ª, perchè con quel corrispondente siamo *creditori* per capitali e *debitori* per interesse.

Articolo Sesto.

Forma delle situazioni periodiche.

Abbiamo detto che la situazione è una specie di inventario periodico, senza allegati, nel quale figurano anche le competenze maturate fino al momento a cui si riferisce la situazione.

Perciò la figura 46ª, *mutatis mutandis*, si presta anche per le situazioni periodiche, quantunque la soppressione degli allegati porti di conseguenza una maggiore analisi del contenuto, e quindi la necessità di abbandonare in qualche caso particolare la presentazione di due somme bilancianti, per poter restare nei limiti di uno specchietto, che ci permetta di abbracciare quasi con un solo sguardo tutta la situazione.

Dico ciò perchè il ragioniere deve lasciare il fumo per l'arrosto, e non lasciarsi dominare non solo da nessun preconcetto, ma nemmeno da nessun *dogma tradizionale*, giacchè prima deve badare alla verità degli elementi della situazione e alla omogenità dei relativi aggruppamenti, e poi alla veste sotto la quale presenterà gli stessi elementi, senza dimenticarsi mai che il suo lavoro deve essere letto e compreso da persone profane e poco amiche dell'arte nostra, e che il *bilancio di verificazione* deve farlo per conto suo e non per conto di quelli che debbono esaminare la situazione.

Torna comodo, utile e chiara la situazione bilanciante? — Accettiamola, per respingerla senza rammarico in caso contrario.

Esaminiamo pertanto alcuni tipi di situazione bilanciante:

Figura **62ª**

Situazione al 31 gennaio 1890.

DARE				AVERE			
1	Immobili . . . . L.	100	»	1	Fondo capitale . . L.	110	»
2	Mobili . . . . . »	50	»	2	Fondo di riserva . »	30	»
3	Crediti . . . . . »	20	»	3	Debiti . . . . . »	25	»
4	Spese . . . . . »	5	»	4	Rendite . . . . »	10	»
	Totale L.	175	»		Totale L.	175	»

La situazione portata dalla figura 62ª è una conseguenza diretta della teoria del *dare* e *avere* della partita doppia. Data quella teoria, non si può negare che la situazione non sia logica, ma si può osservare che lascia a desiderare nella chiarezza, poichè il profano, che per *dare* legge *debito* e per *avere* legge *credito*, non sa comprendere la ragione per cui il *dare* sia uguale all'*avere*, e per cui nel *dare* debbano figurare i *crediti* e nell'*avere* i *debiti*, se non sono seguiti rispettivamente dalle espressioni *o debitori, o creditori*.

Per questa ragione forse, cascando dalla padella nella brace, a qualcuno è venuta la infelice idea di *sostituire* attivo e passivo ai vocaboli dare e avere, e così presentare la situazione come nella figura seguente:

Figura **63ª**

ATTIVO				PASSIVO			
1	Immobili . . . . L.	100	»	1	Fondo capitale . . L.	110	»
2	Mobili . . . . . »	50	»	2	Fondo di riserva . »	30	»
3	Crediti . . . . . »	20	»	3	Debiti . . . . . »	25	»
4	Spese . . . . . »	5	»	3	Rendite . . . . »	10	»
	Totale L.	175	»		Totale L.	175	»

Difatti se prima il profano restava titubante dinanzi al *dare* e *avere*, oggi si ribella, perchè comprende assai bene che le *spese* non possono mai far parte dell'*attivo* e che il *Fondo capitale*, il *Fondo di riserva* e le *Rendite* sanno di *passivo* soltanto guardati colla custodia di un binoccolo.

Su questo punto in molte situazioni, quella ufficiale compresa, si è fatto un passo innanzi, ma è un passo troppo corto, giacchè le *Rendite* e le *Spese* si sono allontanate di un centimetro dalle somme precedenti, per lasciar posto a un primo totale dell'*attivo* e del *passivo* e formare in seguito il bilancio coi due totali generali.

FIGURA 64ª

	ATTIVO.				PASSIVO.		
1	Immobili . . . . L.	100	»	1	Fondo capitale . . L.	110	»
2	Mobili . . . . . »	50	»	2	Fondo di riserva . »	30	»
3	Crediti. . . . . »	20	»	3	Debiti . . . . . »	25	»
	Somma dell'Attivo L.	170	»		Somma del passivo L.	165	»
	Spese . . . . . »	5	»		Rendite . . . . L.	10	»
	TOTALE L.	175	»		TOTALE L.	175	»

Ciò vuol dire che l'inconveniente intorno al quale ci intratteniamo è stato avvertito, e che presto anche il *Fondo capitale* e il *Fondo di riserva* cambieranno di casa, per posare almeno, come nella figura 65ª, insieme alle *Rendite* e alle *Spese*.

FIGURA 65ª

	ATTIVO.				PASSIVO.		
1	Immobili . . . . L.	100	»	1	Debiti . . . . . L.	25	»
2	Mobili . . . . . »	50	»		SOSTANZA.		
3	Crediti. . . . . »	20	»	1	Fondo capitale . . L.	110	»
				2	Fondo di riserva . »	30	»
				3	Rendite . . L. 10		
				4	Spese . . . » 5		
					Utile netto L. 5	5	»
	TOTALE L.	170	»		TOTALE L.	170	»

Anche questa però ha il suo tarlo, giacchè se con essa chiuderemo la bocca alla maggioranza, non riusciremo però a disarmare la critica. E difatti, come si concilia la fusione in un solo

tutto del *passivo* coll'*attivo netto*? Se è giustamente una pazzia presentare, come cosa seria, l'attivo sommato col passivo, sarà per lo meno cosa non savia la riunione del passivo colla *parte più importante* dell'attivo. La contabilità puramente aritmetica, che il Rossi rimprovera ai ragionieri materialisti, è un errore comune, nel quale incappiamo a nostra insaputa, è uno di quegli errori che non vediamo in casa nostra, benchè si incontri ad ogni passo, ma che vediamo molto bene in casa d'altri, anche se rincantucciato.

Non volendo ad ogni costo abbandonare la situazione bilanciante, l'unica via di uscita è quella portata dalla seguente figura fondata sul concetto della figura 46ª, giacchè in essa abbiamo congiunta la chiarezza ad una logica rigorosa, che non ammette discussione di sorta.

FIGURA 66ª

	ATTIVO.				SOSTANZA.		
1	Immobili . . . . L.	100	»	1	Fondo capitale . . L.	110	»
2	Mobili . . . . . »	50	»	2	Fondo di riserva . »	30	»
3	Crediti. . . . . »	20	»	3	Rendite . . . L. 10		
	ATTIVO TOTALE L.	170	»	4	Spese . . . . » 5		
	PASSIVO.						
1	Debiti . . . . . L.	25	»		UTILE NETTO L. 5	5	»
	ATTIVO NETTO L.	145	»		TOTALE della sostanza L.	145	»

Per finire presenteremo la figura di una situazione mensile non bilanciante, tracciandone i punti più culminanti:

FIGURA 67.

Situazione mensile.

Numero	TITOLI	Capitali	Frutti a tutt'oggi	Numero	TITOLI	Capitali	Frutti a tutt'oggi
	ATTIVO				PASSIVO		
	a) *Cose nostre nell'azienda.*				a) *Debiti.*		
..	. . . . .			..	. . . . .		
..	. . . . .			..	. . . . .		
	b) *Crediti.*						
..	. . . . .			..	. . . . .		
..	. . . . .			..	. . . . .		
	c) *Valori nostri presso i terzi.*				b) *Depositi non disponibili.*		
..	. . . . .						
..	. . . . .			..	. . . . .		
	d) *Valori dei terzi.*			..	. . . . .		
..	. . . . .			..	. . . . .		
..	. . . . .			..	. . . . .		
	ATTIVO TOT. L.	100	» 20 »		PASSIVO TOT. L.	50	» 10 »
	L.	120			L.	60	

SOSTANZA

..	Capitali . . Fondo capitale . . . . . L.					
..	Fondo di riserva . . . . . »			40	»	
..	. . . . . »					
..	. . . . . »					
..	Sopravenienze. . . . . Esercizio precedente. »	4	»	10	»	
..	Esercizio in corso . »	6	»			
..	Esercizio precedente Rendite . . . . . L.	8	»			
..	Spese . . . . . »	5	»			
	RENDITA NETTA. . . .	. .	.	3	»	
..	Esercizio in corso Rendite. . . . . L.					
..	. . . . . »			30	»	
..	. . . . . »					
..	Spese . . . . . »					
..	. . . . . »			18	»	
..	. . . . . »					
	RENDITA NETTA. . . .	. .	.	12	»	
..	Esercizi futuri Rendite . . . . . L.	10	»			
..	Spese d'impianto ed altre . . . »	15	»			
	SPESA NETTA	. .	.	- 5	»	
	SOSTANZA TOTALE. . . .	. .	.	60	»	

Competenze

CAPITOLO VENTITREESIMO.

I PRINCIPALI DOCUMENTI CONTABILI ALLA FINE DEL PERIODO AMMINISTRATIVO

ARTICOLO PRIMO.

Situazione finale.

Siamo arrivati alla fine del periodo amministrativo, al momento più laborioso per l'ufficio di ragioneria, e diremo pure al momento più scabroso per il medesimo, perchè si tratta di chiudere un esercizio per riaprirne contemporaneamente un altro.

Un conto qualunque, una volta aperto, continua senza interruzione, finchè non cessa la causa che ha dato vita al medesimo; e soltanto, quando questa non ha più luogo, il conto è chiuso normalmente.

Chiudere perciò tutti i conti a una data fissa e periodicamente, significa procedere ad una operazione completamente artificiosa.

La vita di un'azienda è una sola, come una sola è la vita di un individuo; e nella stessa maniera con cui per quest'ultimo si chiude il libro delle gioie e dei dolori solo nel momento della morte, così tutti i conti dell'azienda dovrebbero chiudersi solamente nell'ora della liquidazione generale del patrimonio della medesima.

Perciò dissi nell'art. 5 del cap. XVI, che chiudere un conto significa constatarne il risultato dopo un dato tempo, perciò proposi una chiusura, che contiene evidentemente il concetto della

continuità del conto, perciò il Marchi fu costretto a dirci che per ispiegare la chiusura dei conti era necessario supporre una momentanea liquidazione generale del patrimonio dell'azienda, ciò che in fondo si riduce a dire: Facciamo morire periodicamente l'azienda per farla risorgere appena giace.

Per queste ragioni la chiusura dei conti non è altro che una *interruzione di continuità*, e l'opera del ragioniere è limitata a porre in ogni conto un *termine*, che delimiti i confini di ciascun periodo amministrativo (58).

È però difficile poter fissare in via definitiva questo termine allo spirare dell'*ultimo giorno* del periodo amministrativo, sia perchè molte volte nell'intento di accordarci una fiducia non richiesta e nociva alla contabilità, i fornitori di merci e di lavoro si rifiutano gentilmente di spedirci le fatture, sia perchè l'amministrazione non ha ancora avuto il tempo di esaminare quelle di già pervenute, affine di accertarne l'ammontare, sia perchè le aziende subalterne non ci hanno ancora spedito lo stato mensile o settimanale, sia perchè non può essere completa la verifica delle rimanenze di cassa, di magazzino, ecc., sia perchè dobbiamo accertare i nostri debiti e i nostri crediti per interessi maturati e capitalizzarne gran parte, sia infine per tante altre ragioni, che la pratica suggerisce e che qui sarebbe difficile enumerare.

Tuttavia il ragioniere nei limiti del possibile, deve porre ogni sua cura per raggiungere il fine desiderato e nell'*ultimo mese* del periodo amministrativo vegliare attentamente perchè ogni nodo venga al pettine, stimolare gli inerti e rendersi, se occorre, anche noioso, perchè tutti contribuiscano colle loro forze al gran lavorio, perchè sia *riservato all'ultimo giorno soltanto ciò che prima non poteva essere definito.*

L'immane lavoro sarà ridotto a piccole proporzioni in quelle aziende, dove le *situazioni mensili* avranno riprodotto colla *maggior possibile verità* lo stato del proprietario, giacchè nell'ultimo mese,

(58) Fanno eccezione i conti delle sopravenienze e quelli delle competenze, sia dell'esercizio precedente che dell'esercizio in corso, poichè dovendosi distribuire il risultato degli uni e degli altri al fondo capitale, al fondo di riserva, al fondo sussidi ecc., questi conti restano chiusi definitivamente, come vedesi nella figura 11ª lettera *b*.

avremo chiamato a raccolta solamente quei pochi fatti restii, che non erano arrivati nei mesi precedenti, e avremo per giunta curato che tutti i nuovi non si perdessero per istrada, spingendoli all'ovile con tutta la pazienza, di cui deve sempre essere fornito chi ha la missione di vivere coi numeri.

Arrivati a questo punto, noi procederemo alla compilazione della *situazione finale* (fig. 67ª) nella stessa maniera, con cui abbiamo proceduto alla compilazione di tutte le altre precedenti, senza preoccuparci per nulla della chiusura dell'esercizio.

Articolo Secondo.

Inventario finale.

Malgrado la più tenace volontà del ragioniere e dell'amministratore, può avvenire, specialmente nelle grandi aziende, che la situazione finale sia incompleta, poichè nella medesima mancheranno ancora degli elementi, che appartengono all'esercizio cessato e che non potrebbero essere inclusi nel nuovo senza alterare la verità, e talvolta anche ledere i diritti dei comproprietari nelle aziende sociali, che distribuiscono l'utile netto fra gli azionisti.

Perciò il ragioniere si troverà alle prese e coll'esercizio ormai trascorso e coll'esercizio novello, e dovrà contemporaneamente occuparsi dell'uno e dell'altro, poichè l'azienda continua imperturbabile il suo cammino, senza darsi alcun pensiero dell'ufficio di ragioneria, il quale dovrà correre per un po' di tempo per seguirla e compiere regolarmente il suo dovere. — Il ragioniere desidera che il periodo amministrativo si compia in quei mesi dell'anno, in cui il lavoro amministrativo è minore. —

Posta la quistione in questi termini, è evidente che alcuni conti saranno *completi* ed altri saranno *incompleti;* e perciò noi, affine di rappresentare questo stato, quasi artificiale, dell'azienda, ci diporteremo nel modo seguente:

1° Accerteremo il totale del giornale, e dopo la vidimazione legale, se occorre, proseguiremo senza interruzione lo stesso

giornale, registrando nel medesimo i fatti amministrativi del nuovo esercizio e quelli, che possono interessare l'esercizio cessato;

2° Determineremo il risultato dei conti analitici completi, chiudendoli colla regola di già nota (art. 5, cap. XVI), e colla *rimanenza* per base, lascieremo che il conto continui la sua strada nel nuovo esercizio;

3° Registreremo nel giornale questo fatto compiuto, deducendo, con un articolo di storno, il totale delle compensazioni prodotte dalla precedente chiusura;

4° Proseguiremo i conti analitici incompleti, lasciando uno spazio sufficiente tra le ultime registrazioni del conto vecchio e le prime del conto nuovo, affine di registrare nell'uno e nell'altro i fatti amministrativi che li riguardano.

Giunta l'epoca utile per la presentazione del *Consuntivo* e del *Rendiconto,*

5° Determineremo il risultato di tutti i conti di *sopravenienze* e di tutti i conti di *competenze*, e, *fatta eccezione per il conto competenze dei futuri esercizi*, chiuderemo definitivamente gli uni e gli altri, ripartendone il risultato fra il fondo capitale, il fondo di riserva, il fondo sussidi, ecc., e compilando nel giornale, una registrazione di storno per le compensazioni prodotte dalla precedente chiusura;

6° Chiuderemo infine tutti gli altri conti dell'attivo, del passivo e della sostanza, segnando di fronte al risultato definitivo di ciascuno: *Rimanenza accertata il giorno* . . . . . *L.* . . . ; e registrando pure nel giornale le relative compensazioni come ai numeri 3 e 5, terremo la detta rimanenza come punto di partenza del nuovo conto relativo.

Così operando l'esercizio cessato sarà completo in tutte le sue parti, salvo i casi di assoluta impossibilità, pei quali talvolta bisogna rassegnarsi a lasciar fuori dell'orbita del vecchio esercizio qualche fatto, che lo riguarda. Per questi casi eccezionali è utile avere aperto nel nuovo mastro un conto di *sopravenienze* e un conto di *competenze dell'esercizio precedente.*

Abbiamo così preparato di mano in mano tutti gli elementi

necessari alla compilazione dell'*inventario finale;* anzi lo abbiamo di già composto, giacchè manca soltanto di raccogliere in un solo quadro gli stessi elementi, operazione, che non ci riguarda punto. — Passiamo le carte al nostro segretario. —

A nessuno sarà sfuggita la importanza pratica della quistione *appena sfiorata* in questi due articoli, e tutti coloro che hanno consumata la loro vita nelle grandi aziende, l'avranno di certo sentita e avranno di già trovata una soluzione, che risponda all'altezza dell'arte nostra (59).

La mia esperienza si aggira in un campo troppo ristretto, perchè io possa dire con certezza che la via da me suggerita sia la più sicura. Prego perciò tutti i ragionieri pratici a pubblicare gli espedienti, di cui essi fanno uso in simile frangente.

Articolo Terzo.

Consuntivo generale.

Possiamo ora con piena fiducia chiamare a raccolta i singoli conti delle *competenze dell'esercizio in corso e precedente* e quelli che portano il *movimento dei capitali contemplato nel preventivo*, per dare uno sguardo al passato e vedere fin dove siamo stati profeti nelle nostre previsioni.

A tal uopo noi ci accingeremo alla formazione del *Consuntivo*, confrontandone i singoli elementi col Preventivo, non solo per determinare l'entità delle differenze tra gli *accertamenti* e le *previsioni*, ma anche per esporre in apposita *relazione* le ragioni delle une e delle altre, e così, se fosse il caso, farci condannare dal proprietario a ragione veduta.

---

(59) Il cav. F. Ferruzzi ha trattato questo argomento nel volume decimo del *Ragioniere* sotto il titolo « Sopravenienze nella chiusura di un esercizio » e ne ha presentata una soluzione applicabile alla partita doppia.

L'affinità esistente tra il contenuto del preventivo e quello del consuntivo ci permette di adottare la stessa figura 48ª, colla seguente variante nel solo *valore:*

FIGURA **68ª** (60)

IMPORTO				DIFFERENZE o ACCERTAMENTI			
Previsto		Accertato		in più		in meno	
100	»	110	»	10	»	»	»
80	»	75	»	»	»	5	»
50	»	50	»	»	»	»	»
30	»	»	»	»	»	30	»
»	»	40	»	40	»	»	»
260	»	275	»	15	»	»	»

Sostituendo la figura 68ª al valore di quella del preventivo generale, noi otterremo la figura seguente per il consuntivo, nella quale per brevità tralasciamo di riprodurre il titolo di ogni categoria (vedi fig. 48ª):

(60) Se però nell'azienda manca il preventivo, la forma del consuntivo è in tutto eguale a quella presentata per il preventivo nel capitolo ventunesimo.

FIGURA **69ª**

Consuntivo generale.

PRODUZIONE E CONSUMI

Categorie	Allegati	TITOLI	Importo Previsto	Importo Accertato	Differenze o Accertamenti in più	Differenze o Accertamenti in meno
1	2	3	4	5	6	7
		1ª Prodotti.				
		TOTALE dei prodotti L.	$\mathcal{R}$	$\mathcal{R}'$	$\mathcal{R}'-\mathcal{R}$	$\mathcal{R}-\mathcal{R}'$
		2ª Consumi.				
		TOTALE dei consumi L.	$\mathcal{S}$	$\mathcal{S}'$	$\mathcal{S}'-\mathcal{S}$	$\mathcal{S}-\mathcal{S}'$
		AVANZO . . L.	$\mathcal{A}$	$\mathcal{A}'$	$\mathcal{A}'-\mathcal{A}$	$\mathcal{A}-\mathcal{A}'$

DISTRIBUZIONE DELL'AVANZO

Categorie	Allegati	TITOLI	Importo Previsto	Importo Accertato	Differenze o Accertamenti in più	Differenze o Accertamenti in meno
8	9	10	11	12	13	14
		3ª Parte assegnata ai capitali				
		4ª Parte assegnata alle competenze.				
		AVANZO . . L.	$\mathcal{A}$	$\mathcal{A}'$	$\mathcal{A}'-\mathcal{A}$	$\mathcal{A}-\mathcal{A}'$

Circolazione.

Categorie	Allegati	TITOLI	Importo Previsto	Importo Accertato	Differenze o Accertamenti in più	Differenze o Accertamenti in meno
15	16	17	18	19	20	21
		. . . . .				
		DIFFERENZA L.	C	C'	$C'-C$	$C-C'$

Osservando la figura 68ª e quella 69ª ci accorgeremo ben presto che la colonna delle *differenze* conserva costantemente la sua natura differenziale, e perciò di fronte ai totali di ogni sezione avremo soltanto o l'accertamento in più o l'accertamento in meno.

È evidente poi, ad esempio, che l'accertamento in più della prima sezione non è soltanto uguale ad $R' - R$, ma è anche uguale alla differenza tra i due totali dei singoli accertamenti in più e dei singoli accertamenti in meno; ciò che sarà elemento di controllo.

Abbiamo inoltre

$$A = R - S$$
$$A' = R' - S'$$

da cui si ricavano le seguenti uguaglianze utili per il controllo:

$$A - A' = (R - R') + (S' - S)$$
$$A - A' = (S' - S) - (R' - R)$$
$$A' - A = (R' - R) + (S - S')$$
$$A' - A = (S - S') - (R - R')$$

Articolo Quarto.

Consuntivi parziali.

Come nell'inventario e nel preventivo, gli allegati non sono altro che consuntivi parziali, i quali hanno per iscopo di rappresentare una parte delle competenze o una parte del movimento dei capitali.

Applichiamo la figura 68ª anche agli allegati, esponendo prima il valore degli articoli, per venire man mano a determinare quello di ciascun capitolo e finire in fondo all'allegato con un riassunto, che dia il valore di ogni categoria.

Avremo così la seguente figura 70ª:

Figura **70ª**

Allegato *A*. Categoria 1ª.

Rendite patrimoniali ordinarie.

Numero Capitoli 1	Numero Articoli 2	TITOLI 3	ARTICOLI — Importo Previsto 4	Importo Accertato 5	Accertamenti in più 6	Accertamenti in meno 7
1°		**Prodotti dei terreni.**				
	1°	Frumento previsto in El. e accertato in El. . L.				
		. . . . . »				
		. . . . . »				
		Totale del 1° capitolo L.				
		. . . . .				
		. . . . .				
		. . . . .				
		. . . . .				
		. . . . .				
		. . . . .				
		. . . . .				
		RIASSUNTO.				
1°		Prodotti dei terreni . . L.				
2°		Prodotti dei fabbricati . »				
3°		Prodotti di stalla . . . »				
4°		Interessi di mutui . . . »				
. .		. . . . . »				
. .		. . . . . »				
		Totale della 1ª categoria L.				

Articolo Sesto.

Rendiconti parziali.

Il concetto fondamentale, che informa il rendiconto generale deve naturalmente estendersi agli allegati, se questi saranno necessari, per procedere alla stessa dimostrazione anche per i singoli elementi che compongono l'attivo, il passivo e la sostanza.

Ci serviremo in questo caso della figura seguente:

Figura **72ª**

Numero	Allegati subalterni	TITOLI	Situazione iniziale	Movimento annuale		Situazione finale
				in più	in meno	
1	2	3	4	5	6	7

Le fonti cui attingere gli elementi del Rendiconto sono naturalmente il giornale, il mastro e i libri ausiliari, e per essi il bilancio di verificazione se sarà tenuto nella forma indicata dalla figura 56ª.

Il *consuntivo* e il *rendiconto* si completano a vicenda, e tanto l'uno quanto l'altro devono essere accompagnati non solo dai *documenti*, che comprovano le variazioni avvenute durante l'esercizio, ma anche da una accurata *relazione*, che porga al proprietario quelle spiegazioni, che non possono esser date dai prospetti della contabilità.

L'indole particolare del presente lavoro ci ha costretti a sfiorare appena, in questi tre ultimi capitoli, degli argomenti importantissimi per l'arte dei conti, ma tuttavia speriamo di aver gettato buon seme là dove ci siamo allontanati da quello che fu fatto dai nostri padri, e da quello che tuttora si pratica in molte aziende.

CAPITOLO VENTIQUATTRESIMO.

CONTATORE CONTABILE

Articolo Primo.

Uno sguardo retrospettivo.

I registri dell'azienda sono due: il giornale e il mastro.

Il *Giornale* è di per sè un registro completo che dà la storia dettagliata dell'azienda e la situazione più compendiosa del proprietario della medesima. In una piccola azienda basterebbe da solo, purchè fosse sussidiato da un'apposita rubrica (art. 1, capitolo XVII), la quale servisse di guida per determinare, quando occorra, la situazione parziale del proprietario, sia in sè medesima che nei rapporti coi terzi.

Il *Mastro* è il registro dell'analisi, e si compone di tre parti principali, che, a seconda dei casi, possono essere anche tre volumi. La prima parte contiene i conti analitici della *sostanza*, la seconda i conti analitici dell'*attivo* e la terza i conti analitici del *passivo*.

Tutti i conti analitici hanno la loro sede naturale nel *Mastro*, ma, qualche volta, e nelle aziende di una certa importanza, per rendere meno voluminoso il mastro stesso, due o più *libri ausiliari* si assumono l'incarico di presentarci i conti più semplici, che dànno le parti minime del contenuto di uno dei conti del mastro, cosicchè tra questo e quelli vi hanno gli stessi rapporti, che esistono tra il tutto e le sue parti, ossia quegli stessi rap-

porti, che esistono tra ogni conto del giornale e i relativi conti analitici del mastro.

Il *Mastro* può essere a forma descrittiva, a forma sinottica e a forma descrittivo-sinottica.

Il *Mastro a forma descrittiva* ha i suoi conti sparsi in molte pagine, e richiede che per ogni registrazione si ripeta, almeno in via sommaria, l'esposizione dei fatti amministrativi. Il controllo di ognuna delle parti del mastro coi relativi conti del giornale è piuttosto laborioso, e se qualche errore ci tende un'insidia, non è la cosa più agevole del mondo il ritrovarlo, per fargli poi prendere il volo, con una registrazione o di supplemento o di storno. Si può dire perciò, senza esagerazione, che il lavoro contabile si compone metà di registrazioni, e metà di somme e di controllo. Tuttavia il mastro a forma descrittiva è il più chiaro di tutti ed il più utile, specialmente nelle aziende private di mediocre importanza.

Il *Mastro a forma sinottica*, denominato il *Libro degli svolgimenti*, raccoglie più conti nella stessa pagina, mettendone in evidenza il solo valore o al più la quantità e il valore. Così rende più facile il confronto tra conto e conto, e, quasi direi, lo impone a chiunque esamini uno svolgimento qualunque; rende di gran lunga più facile il controllo tra il tutto e le sue parti, e impedisce che un errore oltrepassi i confini di una sola pagina.

Il mastro a svolgimenti Cerboniani è la Fenice dei metodi di contabilità, perchè anatomizza la materia amministrabile con un processo scientifico di analisi, non mai conosciuto prima che sorgesse la logismografia.

Se la contabilità servisse soltanto ai ragionieri, sarebbe una utopia la ricerca di un altro metodo, giacchè per essi il *mutismo* della logismografia è un linguaggio dei più armoniosi, è la stessa armonia che i nostri grandi maestri hanno nascosta in quelle figure saltellanti, che chiamiamo *musica*, e che intorbidano la vista ai profani.

Noi facciamo quasi un'opera di distruzione, quando alla forma Cerboniana vogliamo accollare il fardello dei fatti amministrativi, poichè mentre aumentiamo la soma, che dobbiamo trascinare da mane a sera, non aumentiamo nelle stesse proporzioni la forza

che ci deve sorreggere, non raggiungiamo cioè quella chiarezza limpida, che splende in un mastro a forma descrittiva.

Val dunque la pena di andare cercando una *forma descrittivo-sinottica*? È proprio essa quella che deve rendere popolare l'arte dei conti? Non sarebbe forse meglio lasciare intatta la forma sinottica logismografica e lasciare intatta la forma descrittiva? La prima, coadiuvata dai libri ausiliari, sarebbe un eccellente strumento contabile nelle grandi aziende, dove l'amministratore sa o può facilmente leggere nei nostri conti; la seconda, coadiuvata dal meccanismo che è l'oggetto di questo capitolo, sarebbe una pittura chiara e di facile intelligenza in tutte le altre, dove l'amministratore o il proprietario si piegano meno facilmente alle esigenze dell'arte nostra.

Articolo Secondo.

La situazione giornaliera.

Il difetto principale della forma descrittiva non è un eccessivo lavoro di registrazione, ma la difficoltà del controllo, poichè il lavoro di registrazione non è indifferente neanche nella forma sinottica, quantunque questa si limiti soltanto a delle cifre (articolo 7, cap. XIX).

D'altra parte i vantaggi della forma descrittiva sono tali e tanti (art. 2, cap. XVIII), che non possiamo in senso assoluto darle lo sfratto, senza commettere un errore imperdonabile.

Vediamo adunque se fosse possibile mantenere incolume la forma descrittiva, togliendole il peso del faticoso controllo, per assegnare ad un suo assistente questo utilissimo incarico.

Non abbiamo da proporre delle novità, giacchè l'egregio ragioniere Rosati ci ha prevenuto fin dal 1882, quando nel volume quinto del *Ragioniere* ha pubblicato il suo *Bilancio giornaliero progressivo* (61).

---

(61) Dopo di quest'epoca ha pubblicato un lavoro speciale, che abbiamo citato alla nota 56.

Diamo pertanto la parola al chiarissimo autore:

« Il *Bilancio progressivo* forma una scrittura speciale riassuntiva, indipendente dal meccanismo della contabilità ordinaria, che deve essere tenuto dal ragioniere capo di un'azienda *per riscontrare in modo facile e breve i risultati di quella, ed averli più prontamente sott'occhio,* a guida dell'amministratore, e deve venire essenzialmente desunto e formato dalle origini stesse del giornale generale (minute e prime note) per rendere più valido ed autentico il riscontro.

« Nudrito d'uguale alimento dell'ordinaria scrittura, egli cresce e sviluppa insieme con lei, le procede d'accanto parallelamente, senza però unirsi o confondersi mai con essa, raggiungendo per altro la stessa meta per via molto più breve e concisa, e servendole così di *efficacissimo e pronto riscontro.* »

Il *Bilancio progressivo* è adunque un secondo mastro, che, dandoci il risultato definitivo dei conti del mastro ordinario, ha per iscopo di presentarci costantemente la *situazione* dell'azienda, completandola di mese in mese colle liquidazioni di cui abbiamo parlato nel capitolo ventiduesimo. È l'*alter ego* del mastro a forma descrittiva per ciò che riguarda il risultato dei conti, ed io preferisco di chiamarlo *situazione giornaliera,* perchè mi sembra che questo nome esprima meglio lo scopo di questo utilissimo ed importante strumento scritturale, utile ed importante fino al punto, che mi sono permesso di chiamare questo capitolo *il contatore contabile.*

Articolo Terzo.

Forma sinottico-scalare.

Come procederà la *situazione giornaliera* per riuscire con facilità, precisione e brevità nel suo intento?

Come saranno disposti i suoi elementi, perchè l'aumento del lavoro contabile sia di lieve portata e nello stesso tempo proporzionato all'utile che se ne ritrae?

Fra le diverse maniere con cui possiamo disporre gli elementi

di un conto, la sola forma scalare (art. 4, cap. XVII; art. 3, cap. XVIII) ci presenta costantemente il risultato ultimo dello stesso conto, e quindi questa sarà la forma essenzialmente necessaria alla *situazione giornaliera.*

Ma il caposaldo di questo meccanismo scritturale è il risultato del conto, risultato che si esprime sempre col valore dell'oggetto del medesimo. I fatti amministrativi perciò sarebbero un inutile impaccio, e noi, abbandonandoli al mastro ordinario, daremo alla *situazione la forma sinottica a soli valori.*

Così essa, libera da qualunque peso inutile, procederà spedita verso la sua meta, e, quale bussola del ragioniere, ci indicherà giorno per giorno se tutte le ruote dell'azienda funzionino regolarmente, oppure se qualcuna di esse minacciasse di andar fuori di carreggiata.

Diamone pertanto la figura, per fare poi su di essa le relative considerazioni pratiche.

FIGURA 73ª

Situazione giornaliera.

1 Pagina del mastro	2 CONTI DEL MASTRO	3 Situazione del giorno	LUNEDÌ ( ) Movimento più 4	LUNEDÌ ( ) Movimento meno 5	LUNEDÌ ( ) 6 Situazione	MARTEDÌ ( ) Movimento più 7	MARTEDÌ ( ) Movimento meno 8	MARTEDÌ ( ) 9 Situazione	ecc. ( ) Movimento più ..	ecc. ( ) Movimento meno ..	ecc. ( ) . Situazione	DOMENICA ( ) Movimento più 22	DOMENICA ( ) Movimento meno 23	DOMENICA ( ) 24 Situazione
.	.	100 »	20 »	15 »	105 »	30 »	» »	135 »	» »	» »	» »	» »	» »	135 »
	.													
	.													
	.												

Articolo Quarto.

Registrazione e controllo.

Per preparare gli elementi da registrare nella situazione si fa lo spoglio delle *prime note*, classificando da parte in un foglio qualunque i valori portati dai singoli fatti amministrativi, per riunire poi in un solo tutto i valori omogenei e portarli quindi nel *più* e nel *meno* dei relativi conti della situazione (62).

Il movimento giornaliero della materia amministrabile segue necessariamente le stesse leggi, che abbiamo ricordato parlando del giornale, e perciò ripeteremo che per verificare giorno per giorno l'esattezza delle scritture, ci serviremo dell'eguaglianza $s + a' + p = s' + a + p'$, i cui membri mentre sono eguali fra loro, sono anche eguali al totale della prima nota, per cui abbiamo completo lo stesso controllo del giornale

$$V = s + a' + p = s' + a + p'.$$

Verificato ciò, faremo le addizioni e le sottrazioni relative per determinare la situazione di quei *pochi conti* che in uno stesso giorno hanno subito delle variazioni, e *in fine* trascriveremo la situazione del giorno precedente per tutti quelli che non hanno subito modificazioni di sorta.

Per verificare l'esattezza della situazione definitiva di tutti i conti, faremo uso della eguaglianza fondamentale $S = A - P$ nella quale è reso manifesto che la sostanza, positiva o negativa, è sempre la differenza tra l'attivo e il passivo, quantunque noi arriviamo, per altre vie, al totale di quella, componendo degli elementi, che non sono nè attivo nè passivo, ma elementi astratti dell'uno e dell'altro.

E qui dobbiamo notare che nel quadro della sostanza e *nella*

(62) Per rendere più sollecita questa operazione preliminare è molto utile il sistema delle *prime note a schede* opportunamente classificate.

stessa colonna situazione, noi troviamo insieme agli altri degli elementi *essenzialmente negativi* come sarebbero i risultati delle spese e delle radiazioni, elementi che sono *affetti dal segno meno* (—) e che, per distinguerli da quelli positivi, noi scriveremo con *inchiostro rosso*.

Per conseguenza il totale della sostanza è un vero totale algebrico, poichè

$$25 + 30 + (-10) + (-5) = 55 - 10 - 5 =$$
$$= 55 - (10 + 5) = 55 - 15 = 40,$$

e per esprimerci con linguaggio aritmetico, diremo che esso non è altro che la differenza tra il totale degli elementi positivi e il totale degli elementi negativi, è un totale insomma che ci fa ricordare giorno per giorno che la *sostanza* è per sua natura un *elemento differenziale* del patrimonio.

A nessuno sarà sfuggito che la colonna *situazione* è la più importante di tutte, e che in questo metodo di contabilità si ha di mira esclusivamente la differenza tra i risultati integrali di uno dei conti del mastro, risultati che muoiono giorno per giorno nella stessa guisa che muoiono nel mastro alla fine di ogni periodo amministrativo. Da ciò si deduce che nella *situazione giornaliera* non può avere influenza di sorta il metodo per la *correzione degli errori* qualunque esso sia (art. 4, cap. XVI).

Articolo Quinto.

Semplificazione.

La situazione giornaliera, sotto la veste della figura 73ª, funziona egregiamente nella Banca Agricola Popolare Cooperativa di Rieti; ed io stesso ho dovuto constatare che l'aumento del lavoro contabile è di poco momento, e che viene compensato ad usura dal piacere di constatare giorno per giorno il regolare andamento dell'azienda, e dal piacere di verificare ad ogni momento

l'esattezza di uno qualunque dei conti del mastro e di uno qualunque dei libri ausiliari (63).

Infatti se l'amministratore vi domanda quale sia il *fondo di cassa*, voi non potete dare una risposta sicura col solo conto del mastro, poichè potrebbe contenere qualche errore, e per accertarvi del risultato vi toccherebbe procedere al bilancio di verificazione tra il giornale e il mastro, cosa che non è di lieve momento, e che voi potete risparmiare se avete avuto la buona idea di tenere la situazione giornaliera; ciò che in fondo in fondo, mentre ha l'apparenza di una complicazione non è altro che una *semplificazione*.

Questa parola ci fa pensare ad una forma ancora più semplice di quella portata dalla figura 73ª, ci fa pensare cioè ad una forma, che raccogliendo la sola colonna *situazione*, fa sì che questo meccanismo scritturale acquisti una mole più modesta, la quale potrebbe trovare il suo posto conveniente nelle aziende minori.

Presenteremo pertanto la figura corrispondente, persuasi che il lettore ne saprà trarre quel profitto, che i casi speciali gli potranno suggerire:

FIGURA 74ª

1890 — Situazione giornaliera. — Marzo.

Pag. del mastro	CONTI DEL MASTRO	Lunedì ( )		Martedì ( )		Mercoledì ( )		Giovedì ( )		Venerdì ( )		Sabato ( )		Domenica ( )	
..	. . . . .	100	»	112	50	108	25	202	»	202	»	225	»	240	»

(63) Per facilitare il controllo, i libri ausiliari procedono a forma descrittiva scalare.

Osservazione. — È troppo evidente che il calcolo e il controllo del movimento giornaliero debbono necessariamente esse re fatti in un foglio a parte, o meglio in un libro destinato a qualunque specie di calcolo, libro, che torna sempre utile di conservare per consultarlo in qualunque evenienza.

ARTICOLO SESTO.

L'indipendenza della situazione giornaliera.

Se il lettore ha avuto pazienza di seguirci fin qui, continui ancora un pochetto e poi gli daremo l'addio.

La situazione giornaliera ha la stessa origine del mastro, nasce, vive e muore con esso in ogni periodo amministrativo, ma come questo, benchè zoppicando, ha vissuto fino ai nostri giorni senza di quella, così la situazione non ha bisogno del mastro per conservare la sua vita.

« Tanto essa è indipendente, continua il Rosati, che nelle minori amministrazioni ed in quelle ove non interessi tenere distinta nota dello svolgimento metodico delle operazioni avvenute, ossia della storia particolare dei conti, il *Bilancio progressivo* adempie da solo all'ufficio di una completa contabilità, tenendo sempre al corrente il proprietario o l'amministratore della propria condizione economica, e colle stesse garanzie di esattezza numerica che per sè stessa offre la partita doppia.

« È precisamente da questa diversità ed assoluta indipendenza di natura e di svolgimento che ha origine la *sicurezza ed efficacia del ricercato controllo*.

« Nei momenti di ritardo inevitabile e di necessaria sospensione della contabilità ordinaria a motivo di chiusura e riapartura di un esercizio, e di altre accidentali operazioni, riesce specialmente di massimo vantaggio il tenersi al giorno riassuntivamente della situazione amministrativa, ciò che si ottiene con tutta facilità mercè il detto *Bilancio* stante la prontezza del suo metodo operativo. »

Noi non possiamo aggiungere verbo alla autorevole parola dell'autore della *situazione giornaliera completa* e quindi chiudendo questo modesto lavoro, mandiamo un caldo saluto a tutti i ragionieri, pregandoli a considerare che solo un appassionato amore alla scienza e all'arte dei conti, ci ha spinti nell'agone, non per far da maestri a color che sanno, ma per raccogliere in poche pagine il patrimonio comune delle idee e delle forme più utili al progredire dei nostri studi.

PUBBLICAZIONI

DELLO STESSO AUTORE

La teoria di Francesco Marchi applicata alla partita doppia. - *Rieti, 1878* . . . . L. 1 00

Il giornale americano e la Logismografia (*Amministrazione italiana,* 1879, n. 2).

Monografie diverse (*Ragioniere,* serie 1ª, vol. 1° e 3°).

ALTRE PUBBLICAZIONI DI RAGIONERIA

in vendita presso la Libreria Ermanno Loescher & C.° in Roma

Bianchini.	— Novemila logaritmi	L. 1 00
Id.	— Vera partita doppia	» 1 00
Id.	— Breve corso di scrittura doppia . .	» 1 50
Bordoni.	— Manuale di ragioneria. Vol. I, *nuova edizione*	» 4 00
Cerboni.	— Ragioneria scientifica	» 4 00
Heis.	— Raccolta di esempi e quesiti di aritmetica ed algebra	» 4 00
Köhler.	— Manuale di logaritmi	» 4 00
Martini.	— Manuale di metrologia	» 15 00
Salvatori.	— La ragioneria in Campidoglio. Appunti critici	» 1 50

MAY 4 1925

MSH 06142

FEB 14 1995

NEH

DUPLICATE

0044249063

END OF
TITLE